

Downloaded via the EU tax law app / web

Processos apensos C-439/04 e C-440/04

Axel Kittel

contra

Estado belga

e

Estado belga

contra

Recolta Recycling SPRL

[pedidos de decisão prejudicial, apresentados pela Cour de cassation (Bélgica)]

«Sexta Directiva IVA – Dedução do IVA pago a montante – Fraude de tipo ‘carrossel’ – Contrato de venda ferido de nulidade absoluta no direito interno»

Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 14 de Março de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de Julho de 2006

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º)*

Quando é efectuada uma entrega a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na redacção dada pela Directiva 95/7/CE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago pelo referido sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado ou de outras fraudes.

Em contrapartida, quando se demonstrar, perante elementos objectivos, que a entrega é efectuada a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar ao referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução.

(cf. n.os 52, 59-61, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Julho de 2006 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Dedução do IVA pago a montante – Fraude de tipo ‘carrossel’ – Contrato de venda ferido de nulidade absoluta no direito interno»

Nos processos apensos C-439/04 e C-440/04,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pela Cour de cassation (Bélgica), por decisões de 7 de Outubro de 2004, entrados no Tribunal de Justiça em 19 de Outubro de 2004, nos processos

**Axel Kittel (C-439/04)**

contra

**Estado belga**

e

**Estado belga (C-440/04)**

contra

**Recolta Recycling SPRL,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relator), U. Lohmus e A. Ó Caoimh, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 9 de Fevereiro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Axel Kittel, por J. Bublot, avocat (C-439/04),
- em representação da Recolta Recycling SPRL, por T. Afschrift e A. Rayet, avocats (C-440/04),
- em representação do Estado belga, por E. Dominkovits e, em seguida, por L. Van den Broeck, na qualidade de agentes, assistidas por B. van de Walle de Ghelcke, avocat,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente,

assistido por G. De Bellis, avvocato dello stato,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. P. Keppenne e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Março de 2006,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, respectivamente, A. Kittel e a Recolta Recycling SPRL (a seguir «Recolta») ao Estado belga, relativamente à recusa da Administração Fiscal belga em admitir o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante sobre operações implicadas em fraudes de tipo «carrossel».

## **Quadro jurídico**

### *Regulamentação comunitária*

3 O artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), na redacção dada pela Sexta Directiva (a seguir «Primeira Directiva»), dispõe:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

5 Nos termos do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da referida directiva:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

6 Segundo o artigo 5.º, n.º 1, dessa mesma directiva «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

7 O artigo 17.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;»

#### *Legislação nacional*

8 O artigo 1131.º do Código Civil belga dispõe que «se consideram sem qualquer efeito as obrigações sem fim ou baseadas num fim falso ou ilícito».

9 Segundo o artigo 1133.º do mesmo código, «o fim é ilícito quando for proibido por lei, contrário aos bons costumes ou à ordem pública».

#### **Litígio no processo principal**

##### *Processo C-439/04*

10 O órgão jurisdicional de reenvio indica que a sociedade anónima Ang Computime Belgium (a seguir «Computime») comprou e revendeu componentes informáticos e que, segundo o relatório elaborado pela Administração Fiscal, esta considerou que a Computime tinha participado conscientemente numa fraude ao IVA de tipo «carrossel», cujo objectivo era recuperar uma ou mais vezes montantes de IVA facturados pelos fornecedores relativamente a uma única e mesma mercadoria, e que as entregas efectuadas à Computime eram fictícias. Foi com base nisso que a Administração Fiscal recusou à Computime o direito a deduzir o IVA pago sobre as referidas entregas.

11 Resulta dos autos que o serviço de cobrança do IVA de Verviers enviou à Computime uma notificação de liquidação em 13 de Outubro de 1997. Os montantes exigidos ascendiam a cerca de 240 milhões de BEF, a título de impostos, e a perto de 480 milhões de BEF, a título de coimas (no total, cerca de 18 milhões de euros).

12 A Computime impugnou essa notificação no Tribunal de première instance de Verviers

(tribunal de primeira instância). Por decisão de 28 de Julho de 1999, este negou provimento ao recurso. Esta decisão foi confirmada pela cour d'appel de Liège (tribunal de recurso) de 29 de Maio de 2002.

13 A. Kittel, na sua qualidade de administrador da massa insolvente da Computime, interpôs então recurso desta decisão na Cour de cassation.

#### *Processo C?440/04*

14 O órgão jurisdicional de reenvio indica que a Recolta comprou a um denominado Sr. Ailliaud dezasseis veículos de luxo que este tinha, por sua vez, comprado à sociedade Auto?Mail. As compras efectuadas pelo Sr. Ailliaud não deram lugar a pagamento do IVA à Administração Fiscal e o Sr. Ailliaud também não pagou ao Estado belga o IVA pago pela Recolta. Esta revendeu os veículos, com isenção de IVA, à mesma sociedade Auto?Mail, ao abrigo de uma autorização de venda para exportação.

15 Resulta dos autos que, segundo um inquérito da inspecção tributária, o Sr. Ailliaud e a Auto?Mail tinham criado um mecanismo de fraude fiscal de tipo «carrossel» em que se inseriam as operações realizadas com a Recolta.

16 Em 26 de Outubro de 1989, o serviço de cobrança do IVA de Verviers enviou uma notificação de liquidação à Recolta, num montante superior a 4,8 milhões de BEF, a título de impostos, e de um pouco mais de 9,7 milhões de BEF, a título de coimas (no total, cerca de 360 000 EUR).

17 A Recolta impugnou essa notificação no Tribunal de première instance de Verviers. Por decisão de 1 de Outubro de 1996, este órgão jurisdicional, depois de ter verificado que nada permitia considerar que a Recolta e os seus dirigentes tinham conhecimento ou consciência de se encontrarem implicados num vasto mecanismo de fraude, declarou que a notificação enviada pelo serviço de cobrança não tinha fundamento legal, sendo, pois, nula e sem efeito. O caso deu também lugar a um processo penal, no decurso do qual o Tribunal correctionnel de Bruxelles proferiu, em 7 de Janeiro de 1994, um despacho de não pronúncia relativamente ao gerente da Recolta.

18 O Estado belga recorreu desta decisão para a cour d'appel de Liège, alegando que os contratos que deram origem às facturas estavam feridos de nulidade absoluta no direito interno, uma vez que o móbil determinante, que conduziu o Sr. Ailliaud a contratar com a Recolta, era a realização de operações contrárias ao mecanismo do IVA. Estando as operações controvertidas feridas de um fim ilícito, referido no artigo 1131.º do Código Civil, não estão, pois, preenchidos os requisitos necessários para que haja direito a dedução, nomeadamente a existência de entregas de bens.

19 Tendo a cour d'appel de Liège confirmado a decisão recorrida, o Estado belga recorreu para a Cour de cassation.

#### **Questões prejudiciais**

20 O tribunal de reenvio observa, antes de mais, que as disposições do Código do IVA belga em causa nos processos principais constituem a transposição para o direito interno do artigo 2.º, do artigo 4.º, n.º 1, do artigo 5.º, n.º 1, e do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

21 Recorda, depois, que, segundo jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça, a Sexta Directiva assenta no princípio da neutralidade fiscal, que este princípio se opõe, em matéria de

cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas, com excepção dos casos, estranhos ao aqui em apreço, em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito.

22 O órgão jurisdicional de reenvio indica ainda que, no direito interno, um contrato que tenha por objectivo organizar uma fraude contra terceiros, no caso vertente o Estado belga, cujos direitos são protegidos por legislação de ordem pública, tem um fim ilícito e está ferido de nulidade absoluta. Tratando-se do interesse geral, basta que uma das partes tenha contratado com fins ilícitos e não é necessário que esses fins sejam conhecidos do outro contratante.

23 No processo C-439/04, a Cour de cassation recorda que a cour d'appel de Liège declarou que um contrato nulo não pode produzir efeitos jurídicos, como a dedução do IVA, quando o fim ilícito consista numa fraude ao próprio imposto, e que A. Kittel afirma, em apoio do seu fundamento de recurso, que o IVA facturado por um sujeito passivo numa entrega de bens pode ser deduzido, mesmo que essa entrega de bens provenha de um contrato ferido, no direito interno, de nulidade absoluta e que o direito à dedução se mantém mesmo que o fim ilícito consista numa fraude ao próprio IVA.

24 No processo C-440/04, o Estado belga afirma, em apoio do seu fundamento de recurso, que o IVA facturado por um sujeito passivo numa entrega de bens não pode ser deduzido quando a entrega, mesmo que tenha sido materialmente realizada, seja efectuada por força de um contrato ferido, no direito interno, de nulidade absoluta, ainda que o comprador esteja de boa fé.

25 Foi nestas circunstâncias que a Cour de cassation decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

*No processo C-439/04:*

«1) Quando a entrega de bens seja feita a um sujeito passivo que contratou de boa fé, na ignorância da fraude praticada pelo vendedor, o princípio da neutralidade fiscal do [IVA] opõe-se a que a anulação do contrato de venda, por força de uma norma de direito civil interno que [comina a] nulidade absoluta [do contrato] por ser contrário à ordem pública, por [um fim ilícito] imputável ao vendedor, implique que esse sujeito passivo perca o direito à dedução?

2) A resposta é diferente quando a nulidade absoluta resultar de uma fraude ao próprio [IVA]?

3) A resposta é diferente quando [o fim ilícito] do contrato de venda, que implica a sua nulidade absoluta [no] direito interno, [for] uma fraude ao [IVA] conhecida dos dois contratantes?»

*No processo C-440/04:*

«1) Quando a entrega de bens seja feita a um sujeito passivo que contratou de boa fé, na ignorância da fraude praticada pelo vendedor, o princípio da neutralidade fiscal do [IVA] opõe-se a que a anulação do contrato de venda, por força de uma norma de direito civil interno que [comina a] nulidade absoluta [do contrato] por ser contrário à ordem pública, por [um fim ilícito] imputável ao vendedor, implique que esse sujeito passivo perca o direito à dedução?

2) A resposta é diferente quando a nulidade absoluta resultar de uma fraude ao próprio [IVA]?»

26 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 28 de Janeiro de 2005, os processos C-439/04 e C-440/04 foram apensos para efeitos das fases escrita e oral, bem como do acórdão.

## Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas questões prejudiciais, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, quando uma entrega é efectuada a um sujeito que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato, pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo referido sujeito. O referido órgão jurisdicional pergunta se a resposta a esta questão é diferente quando a nulidade absoluta resulta de uma fraude ao IVA.

28 O órgão jurisdicional de reenvio procura também saber se a resposta à referida questão é diferente quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA.

### *Observações apresentadas no Tribunal de Justiça*

29 A. Kittel considera que o princípio da neutralidade fiscal resultante nomeadamente do artigo 2.º da Primeira Directiva e do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva se opõe a que a simples nulidade de uma transacção no direito nacional implique a perda do direito à dedução por um sujeito passivo.

30 Entende que, além disso, o artigo 5.º da Sexta Directiva não se opõe a que se considere entrega de um bem uma operação que, pelas suas características particulares, faça parte do circuito económico concorrencial, ainda que uma parte dessa entrega seja efectuada com a finalidade de cometer uma fraude ao IVA. Nestas condições, o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que autoriza o direito à dedução do adquirente que não aja com a finalidade de cometer uma fraude ao IVA.

31 Entende ainda que, do mesmo modo, o referido artigo autoriza o direito à dedução do adquirente que não aja com a finalidade de cometer uma fraude ao IVA, ainda que conheça a finalidade fraudulenta que move o seu fornecedor, quer beneficie ou não do produto dessa fraude. O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve, portanto, ser interpretado no sentido de que autoriza o direito à dedução do adquirente, ainda que este conheça a finalidade fraudulenta que move o seu fornecedor, quer beneficie ou não do produto dessa fraude.

32 O Estado belga defende que, quando a transferência de bens se destina a um sujeito passivo que contratou de boa fé, ignorando a fraude cometida pelo vendedor, o princípio da neutralidade fiscal do IVA não se opõe a que seja recusado ao sujeito passivo todo e qualquer direito à dedução, desde que se demonstre que não preenche os requisitos de fundo exigidos para beneficiar desse direito.

33 Tal é nomeadamente o caso quando o sujeito passivo participa numa fraude de tipo «carrossel» sem disso ter conhecimento na medida em que não pode ser considerado o beneficiário de uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º da Sexta Directiva ou o utilizador dos bens em causa para as necessidades das suas operações tributadas, ou ainda quando o sujeito passivo não detém uma factura nos termos das disposições dos artigos 18.º, n.º 1, e 22.º, n.º 3, dessa directiva.

34 O exercício do direito à dedução pode também ser recusado quando se demonstre que esse direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente.

35 A Recolta e o Governo italiano consideram que há que responder pela afirmativa à primeira questão e pela negativa à segunda.

36 No entanto, quando o fim ilícito do contrato de venda for uma fraude ao IVA conhecida pelos dois contratantes, o Governo italiano considera que o princípio que proíbe o abuso de direito comunitário se opõe a que seja reconhecido ao cessionário o direito à dedução do imposto pago.

37 A Comissão das Comunidades Europeias defende que a entrega de bens destinada a um sujeito passivo que contratou de boa fé, ignorando a fraude cometida pelo vendedor, constitui uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que confere o direito à dedução segundo o artigo 17.º, n.º 2, da referida directiva, e que o princípio da neutralidade desse imposto se opõe a que o direito à dedução do IVA seja recusado ao referido sujeito por força de uma norma de direito nacional que comina a nulidade absoluta desse contrato por ser contrário à ordem pública, por um fim ilícito imputável ao vendedor.

38 Segundo a Comissão, a resposta a dar às questões do órgão jurisdicional de reenvio não é diferente se o fim ilícito do contrato de venda, que implica a sua nulidade absoluta no direito interno, for uma fraude ao IVA conhecida pelos dois contratantes, a não ser que se demonstre que o exercício do direito à dedução constitui uma utilização abusiva desse direito por parte do adquirente.

#### *Apreciação do Tribunal de Justiça*

39 A Sexta Directiva estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (v., designadamente, acórdãos de 26 de Junho de 2003, *MKG?Krafftfahrzeuge?Factoring*, C?305/01, Colect., p. I?6729, n.º 38, e de 12 de Janeiro de 2006, *Optigen e o.*, C?354/03, C?355/03 e C?484/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 36).

40 Esta directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (acórdão *Optigen e o.*, já referido, n.º 37).

41 A análise das definições dos conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e de actividades económicas demonstram que estes conceitos, que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva, têm um carácter objectivo e aplicam-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, acórdão *Optigen e o.*, já referido, n.os 43 e 44).

42 Como o Tribunal declarou no n.º 24 do acórdão de 6 de Abril de 1995, *BLP Group* (C?4/94, Colect., p. I?983), uma obrigação de a Administração Fiscal proceder a inquéritos a fim de determinar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA, de garantir a segurança jurídica e de facilitar os actos inerentes à aplicação desse imposto pela tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.

43 *A fortiori*, seria contrária a esses objectivos a obrigação de a Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica, ter em conta a intenção de um operador

diferente do sujeito passivo em causa, interveniente na mesma cadeia de entregas, e/ou a eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha nem podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo (acórdão Optigen e o., já referido, n.º 46).

44 O Tribunal concluiu, no n.º 51 do acórdão Optigen e o., já referido, que operações que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, n.º 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na medida em que cumpram os critérios objectivos em que assentam esses conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa, interveniente na mesma cadeia de entregas, e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha nem podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.

45 O Tribunal precisou que o direito de um sujeito passivo, que efectue tais operações, a deduzir o IVA pago a montante também não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada de fraude ao IVA (acórdão Optigen e o., já referido, n.º 52).

46 Esta conclusão não pode ser diferente quando tais operações, sem que o sujeito passivo o saiba ou possa saber, sejam efectuadas no âmbito de uma fraude cometida pelo vendedor.

47 Efectivamente, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Colect., p. I?1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C?110/98 a C?147/98, Colect., p. I?1577, n.º 43).

48 O regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C?408/98, Colect., p. I?1361, n.º 24, e de 21 de Abril de 2005, HE, C?25/03, Colect., p. I?3123, n.º 70).

49 A questão de saber se o IVA devido sobre as operações de vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service, C?395/02, Colect., p. I?1991, n.º 26). Segundo o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, que resulta dos artigos 2.º da Primeira e da Sexta Directiva, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, deduzindo-se o imposto que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v., designadamente, acórdãos de 8 de Junho de 2000, Midland Bank, C?98/98, Colect., p. I?4177, n.º 29; de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C?497/01, Colect., p. I?14393, n.º 37; e Optigen e o., já referido, n.º 54).

50 Neste contexto, como recordou o órgão jurisdicional de reenvio, resulta de jurisprudência assente que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas. Daí resulta que a qualificação de um comportamento

como censurável não implica, só por si, uma excepção à tributação. Tal excepção só opera em situações específicas em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias ou de determinadas prestações, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito (v., nomeadamente, acórdãos 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië», C?158/98, Colect., p. I?3971, n.os 14 e 21, e de 29 de Junho de 2000, Salumets e o., C?455/98, Colect., p. I?4993, n.º 19). Ora, é pacífico que não é esse o caso dos componentes informáticos nem dos veículos em causa no processo principal.

51 Tendo em conta o exposto, verifica-se que os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate da fraude ao IVA quer de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito a deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, acórdão de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries, C?384/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 33).

52 Daí resulta que quando uma entrega é efectuada a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude ao IVA ou de outras fraudes.

53 Em contrapartida, os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e de actividade económica não são satisfeitos em caso de fraude fiscal cometida pelo próprio sujeito passivo (v. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C?255/02, ainda não publicado na Colectânea, n.º 59).

54 Com efeito, como o Tribunal já lembrou, a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva (v. acórdão de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C?487/01 e C?7/02, Colect., p. I?5337, n.º 76). Os particulares não podem fraudulenta ou abusivamente aproveitar-se das normas comunitárias (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o., C?367/96, Colect., p. I?2843, n.º 20; de 23 de Março de 2000, Diamantis, C?373/97, Colect., p. I?1705, n.º 33; e de 3 de Março de 2005, Fini H, C?32/03, Colect., p. I?1599, n.º 32).

55 Se a Administração Fiscal verificar que o direito à dedução foi exercido de modo fraudulento, pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas (v., nomeadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24; de 29 de Fevereiro de 1996, INZO, C?110/94, Colect., p. I?857, n.º 24; e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 46) e compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito à dedução se for provado, com elementos objectivos, que este direito é invocado fraudulentamente (v. acórdão Fini H, já referido, n.º 34).

56 Do mesmo modo, um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA deve, para efeitos da Sexta Directiva, ser considerado participante nessa fraude, isto independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens.

57 Efectivamente, nessa situação, o sujeito passivo ajuda os autores da fraude e torna-se seu cúmplice.

58 Por outro lado, ao tornar a sua realização mais difícil, tal interpretação é susceptível de entravar as operações fraudulentas.

59 Assim, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, perante elementos objectivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, ainda que a operação em causa preencha os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal e de actividade económica.

60 Resulta do exposto que importa responder às questões que quando é efectuada uma entrega a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo referido sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude ao IVA ou de outras fraudes.

61 Em contrapartida, quando se demonstrar, perante elementos objectivos, que a entrega é efectuada a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar ao referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução.

### **Quanto às despesas**

62 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

**Quando é efectuada uma entrega a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago pelo referido sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado ou de outras fraudes.**

**Em contrapartida, quando se demonstrar, perante elementos objectivos, que a entrega é efectuada a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar ao referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.