

Processo C-613/23 [Herdijk]ⁱ**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

6 de outubro de 2023.

Órgão jurisdicional de reenvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal, Países Baixos)

Data da decisão de reenvio:

6 de outubro de 2023

Recorrente:

KL

Recorrido:

Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças)

Objeto do processo principal

O processo principal tem por objeto o litígio que opõe KL, na qualidade de antigo gerente de uma sociedade, ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, a seguir «Staatssecretaris»). O Staatssecretaris considera que KL é responsável por liquidações adicionais não pagas de impostos sobre os salários e sobre o volume de negócios devidos por esta sociedade relativamente aos períodos em que KL era gerente da sociedade.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE, tem por objeto a questão de saber se o regime neerlandês de responsabilização dos antigos gerentes de pessoas coletivas pelas dívidas fiscais dessas pessoas coletivas [artigo 36.º da Invorderingswet 1990 (Lei relativa à

ⁱ O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

Cobrança Fiscal); a seguir «IW 1990»] é compatível com o princípio da proporcionalidade do direito da União.

Questões prejudiciais

1. Opõe-se o princípio da proporcionalidade do direito da União a uma disposição como a do artigo 36.º, n.º 4, da Invorderingswet 1990, que torna extremamente difícil, na prática, para o gerente de uma pessoa coletiva que não tenha cumprido, ou tenha cumprido de forma incorreta, a sua obrigação de notificar à Administração Fiscal a sua situação de insolvência, eximir-se à responsabilidade pelas dívidas fiscais da pessoa coletiva, incluindo as dívidas do imposto sobre o volume de negócios?

2. É relevante para a resposta à primeira questão saber se o gerente agiu de boa-fé, atuando com toda a diligência de um operador económico informado, tendo adotado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e que esteja excluída a sua participação num abuso ou numa fraude?

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 36.º da IW 1990

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 KL foi gerente e sócio único de uma sociedade até 29 de março de 2019. Esta sociedade foi objeto de liquidações adicionais de impostos sobre os salários e sobre o volume de negócios relativamente a determinados períodos. Estas liquidações adicionais de impostos não foram pagas. Por Despacho de 5 de julho de 2019, o Belastingdienst (Serviço de Finanças) declarou KL responsável, nos termos do artigo 36.º da IW 1990, pelo não pagamento das liquidações adicionais, acrescidas de juros de mora e demais custos. No total, tratava-se do montante de 142 852 euros.
- 2 Nos termos do artigo 36.º, n.º 1, da IW 1990, o gerente de uma pessoa coletiva é, em princípio, solidariamente responsável por determinados impostos devidos pela pessoa coletiva. Se a pessoa coletiva não puder pagar os impostos por si devidos, deve comunicar a sua insolvência ao Serviço de Finanças nos termos do artigo 36.º, n.º 2, da IW 1990. A notificação deve ser efetuada no prazo de duas semanas após a data-limite de pagamento do imposto. Se a notificação tiver sido corretamente efetuada, o gerente só é responsável se o Serviço de Finanças provar que o não pagamento do imposto se ficou a dever a manifesta má gestão imputável a esse gerente nos três anos que antecederam o momento da notificação. Só existe má gestão se nenhum gerente razoável tivesse agido como o gerente responsável agiu. Se a notificação não tiver sido efetuada ou se não tiver sido efetuada de forma correta (por exemplo, tiver sido efetuada fora do prazo),

presume-se, nos termos do artigo 36.º, n.º 4, primeira frase, da IW 1990, que o não pagamento do imposto se deve à má gestão do gerente. O gerente só pode ilidir esta presunção se provar que não lhe pode ser imputável o facto de a pessoa coletiva não ter cumprido, ou não ter cumprido de forma correta, a sua obrigação de declaração. Em contrapartida, o antigo gerente, ou seja, a pessoa que já não era gerente na data-limite em que a pessoa coletiva deveria ter cumprido a sua obrigação de notificação, poderá sempre ilidir a referida presunção.

- 3 O órgão jurisdicional de segunda instância, o Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Recurso de Haia, Países Baixos), começou por apurar que, no caso em apreço, a sociedade em causa não tinha respeitado o dever de notificação acima referido. Dado que KL já não era gerente antes do termo do prazo de pagamento de uma parte das dívidas fiscais, foi-lhe permitido demonstrar que o não pagamento destas dívidas não lhe era imputável. Segundo o Gerechtshof, KL fê-lo de forma juridicamente suficiente, pelo que o Serviço de Finanças errou ao considerá-lo responsável por essa parte das dívidas. Contudo, relativamente ao período em que KL foi gerente, aplicava-se a presunção de que o não pagamento das dívidas fiscais se ficou a dever à sua má gestão. Nos termos do regime legal neerlandês, tal como descrito no n.º 2, *supra*, KL não poderá ilidir esta presunção se não demonstrar previamente que não foi responsável pela não comunicação da insolvência. Não tendo KL sido capaz de demonstrá-lo, o Gerechtshof decidiu que o Serviço de Finanças teve razão em declará-lo responsável pelo pagamento do montante de 92 394 euros.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 4 KL alegou, nomeadamente, perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos, a seguir «Hoge Raad»), que esta legislação neerlandesa viola o princípio da proporcionalidade do direito da União, o que o recorrido contesta.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 5 A este respeito, o Hoge Raad observa, em primeiro lugar, que o gerente de uma pessoa coletiva só poderá demonstrar que não lhe é imputável o facto de a pessoa coletiva não ter cumprido devidamente o seu dever de notificação em caso de força maior ou se tiver confiado de boa-fé no conselho de um terceiro. Trata-se de circunstâncias tão especiais que, na grande maioria dos casos, o gerente não logrará apresentar as provas exigidas. Consequentemente, raramente será permitido ao gerente apresentar provas em contrário para ilidir a presunção de que foi devido à sua má gestão que a pessoa coletiva não pagou as suas dívidas fiscais. Por conseguinte, o Hoge Raad considerou que, na prática, é extremamente difícil para o gerente de uma pessoa coletiva que não tenha cumprido corretamente a sua obrigação de notificação eximir-se à responsabilidade pelas dívidas fiscais da sociedade.

- 6 No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade do direito da União, o Hoge Raad refere o Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de outubro de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788 (a seguir «Acórdão Direktor na Direktsia»). No n.º 73 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu, em primeiro lugar, que é legítimo que os Estados-Membros adotem medidas que se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Fisco, mas que essas medidas não devem exceder o necessário para alcançar essa finalidade. Em seguida, no n.º 74, declarou que medidas nacionais que dão de facto origem a um sistema de responsabilidade solidária sem culpa ultrapassam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco. Imputar a responsabilidade por uma dívida fiscal a uma pessoa diferente do devedor do imposto, sem lhe permitir afastar essa responsabilidade provando que é totalmente alheia à atuação desse devedor, deve, por conseguinte, ser considerado incompatível com o princípio da proporcionalidade. O Tribunal de Justiça refere, a este respeito, no n.º 76 do Acórdão Direktor na Direktsia, o n.º 36 do seu Acórdão de 20 de maio de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, no qual declarou que é permitido a um Estado-Membro considerar uma pessoa solidariamente devedora de uma dívida fiscal não paga e basear-se em presunções a este propósito, desde que essas presunções não sejam formuladas de tal modo que, na prática, se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo ilidi-las mediante prova em contrário, e que um sistema de responsabilidade objetiva seja instituído deste modo. O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o facto de (i) uma pessoa que não é o devedor do imposto ter agido de boa-fé, atuando com toda a diligência de um operador informado (ii) de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e (iii) de estar excluída a sua participação num abuso ou numa fraude constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar solidariamente o imposto devido.
- 7 Não resulta claramente da referida jurisprudência do Tribunal de Justiça a questão de saber se o conceito de «responsabilidade objetiva» também abrange a responsabilidade que só é presumida automaticamente (de facto) em relação a uma determinada categoria de casos, como a categoria dos gerentes de uma pessoa coletiva que não cumpriu a sua obrigação de declaração. Coloca-se a questão de saber se a aplicação de critérios para a delimitação dessa categoria (neste caso, o critério de que a pessoa coletiva não cumpriu a sua obrigação de notificação) implica que a responsabilidade tenha, de facto, um carácter condicional. De facto, o cumprimento dos referidos critérios pode ser considerado como o cumprimento de uma condição.
- 8 Se, em contrapartida, se presumir que existe responsabilidade objetiva mesmo quando a responsabilidade é limitada a um determinado grupo de pessoas, tal viola, em princípio, o princípio da proporcionalidade do direito da União. Resulta do Acórdão Direktor na Direktsia que a violação deste princípio se verifica, pelo menos, em situações em que a pessoa declarada responsável é «totalmente alheia à atuação do devedor» e em que as dívidas fiscais foram causadas pela atuação de um terceiro sobre o qual a pessoa declarada responsável «não tem nenhuma

influência». No entanto, não se pode dizer que o gerente de uma pessoa coletiva não tenha qualquer influência sobre a atuação desta ou que seja totalmente alheio à sua atuação. Não obstante, coloca-se a questão de saber se tal é suficiente para concluir que, a responsabilidade quase objetiva, na prática, do gerente de uma pessoa coletiva que não notificou a sua insolvência ou que não o fez corretamente está em conformidade com o princípio da proporcionalidade do direito da União.

- 9 Segundo o Hoge Raad, é igualmente relevante no caso em apreço o facto de, em relação a um determinado período de tempo, KL, na qualidade de antigo gerente, ter tido a possibilidade de se opor à presunção de que era responsável pela dívida fiscal em questão e, segundo o Tribunal de Recurso, tê-lo feito com êxito. Está implícito o entendimento de que KL agiu de boa-fé, atuando com toda a diligência de um operador económico informado, que tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance e que está excluída a sua participação num abuso ou numa fraude. Trata-se de circunstâncias que, como decorre do n.º 6, *supra*, são relevantes para determinar se, tendo em conta o princípio da proporcionalidade do direito da União, se pode presumir que a pessoa em causa é solidariamente responsável pelo imposto devido pela pessoa coletiva. Por conseguinte, o Hoge Raad interroga-se sobre se estas circunstâncias são relevantes para responder à primeira questão submetida ao Tribunal de Justiça.
- 10 Tendo em conta as considerações precedentes, a conformidade do artigo 36.º, n.º 4, da IW 1990 com o princípio da proporcionalidade do direito da União suscita dúvidas. Por esta razão, o Hoge Raad submete ao Tribunal de Justiça as questões acima formuladas.