Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

1 de junho de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Regime de trânsito externo — Transporte de mercadorias através de um porto franco situado num Estado-Membro — Regulamentação desse Estado-Membro que exclui os portos francos do território fiscal nacional — Subtração à fiscalização aduaneira — Constituição da dívida aduaneira e exigibilidade do IVA»

No processo C-571/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Hesse, Alemanha), por decisão de 29 de setembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de novembro de 2015, no processo

Wallenborn Transports SA

contra

Hauptzollamt Gießen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Wallenborn Transports SA, por B. Klüver, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo helénico, por E. Tsaousi e A. Dimitrakopoulou, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por A. Caeiros, M. Wasmeier e L. Grønfeldt, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de dezembro de 2016,

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 61.º, primeiro parágrafo, e do artigo 71.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007 (JO 2007, L 346, p. 13) (a seguir «diretiva IVA»), bem como do artigo 203.º, n.º 1, e do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 1) (a seguir «código aduaneiro»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Wallenborn Transports SA (a seguir «Wallenborn») ao Hauptzollamt Gießen (Administração Aduaneira de Giessen, Alemanha) por lhe ter sido imposta a obrigação de pagamento de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) como consequência da constituição de uma dívida aduaneira.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva IVA:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

d) As importações de bens.»

4 O artigo 5.º da diretiva IVA, que faz parte do seu título II, com a epígrafe «Âmbito de aplicação territorial», dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1. “Comunidade” e “território da Comunidade”, o conjunto dos territórios dos Estados-Membros tal como definidos no ponto 2);

2. “Estado-Membro” e “território de um Estado-Membro”, o território de cada Estado-Membro da Comunidade ao qual é aplicável o Tratado que institui a Comunidade Europeia, em conformidade com o seu artigo 299.º, com exclusão do ou dos territórios referidos no artigo 6.º da presente diretiva;

3. “Territórios terceiros”, os territórios referidos no artigo 6.º;

4. “País terceiro”, qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado.»

5 O artigo 6.º dessa diretiva dispõe:

«1. A presente diretiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que fazem parte do território aduaneiro da Comunidade:

a) Monte Atos;

b) Ilhas Canárias;

c) Departamentos franceses ultramarinos;

d) Ilhas Åland;

e) Ilhas Anglo-Normandas.

2. A presente diretiva não é aplicável aos territórios adiante enumerados, que não fazem parte do território aduaneiro da Comunidade:

a) Ilha de Helgoland;

b) Território de Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilha;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) Águas italianas do lago de Lugano.»

6 Nos termos do artigo 30.º da diretiva IVA:

«Entende-se por "importação de bens" a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na aceção do artigo 24.º do Tratado.

Para além da operação referida no primeiro parágrafo, considera-se importação de bens a introdução na Comunidade de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade.»

7 O artigo 60.º dessa diretiva tem a seguinte redação:

«A importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade.»

8 O artigo 61.º da mesma diretiva dispõe:

«Em derrogação do disposto no artigo 60.º, quando um bem que não se encontre em livre prática esteja abrangido, desde a sua introdução na Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

Da mesma forma, quando um bem que se encontre em livre prática esteja sujeito, desde a sua introdução na Comunidade, a um dos regimes ou situações previstos nos artigos 276.º e 277.º, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar sujeito a esses regimes ou situações.»

9 O artigo 70.º da diretiva IVA dispõe:

«O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.»

10 Nos termos do artigo 71.º dessa diretiva:

«1. Quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos nos artigos 156.º, 276.º e 277.º, ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

Todavia, quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

2. Quando os bens importados não estejam sujeitos a nenhum dos direitos referidos no segundo parágrafo do n.º 1, os Estados-Membros aplicam as disposições em vigor em matéria de direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto.»

11 O artigo 156.º da mesma diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem isentar as seguintes operações:

a) As entregas de bens que se destinem a ser apresentados na alfândega e colocados, eventualmente, em depósito temporário;

b) As entregas de bens que se destinem a ser colocados numa zona franca ou em entreposto franco;

c) As entregas de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento ativo;

d) As entregas de bens que se destinem a ser admitidos em águas territoriais para serem incorporados nas plataformas de perfuração ou de exploração para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação ou equipamento destas, ou em trabalhos de ligação das plataformas de perfuração ou de exploração ao continente;

e) As entregas de bens que se destinem a ser admitidos em águas territoriais para abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração.

2. Os locais referidos no n.º 1 são os definidos pelas disposições aduaneiras comunitárias em vigor.»

12 O artigo 202.º da diretiva IVA dispõe:

«O IVA é devido pela pessoa que faz sair os bens dos regimes ou situações enumerados nos artigos 156.º, 157.º, 158.º, 160.º e 161.º»

Código aduaneiro

13 O artigo 4.º do código aduaneiro dispõe:

«Na aceção do presente código, entende-se por:

[…]

7) Mercadorias comunitárias: as mercadorias;

— inteiramente obtidas no território aduaneiro da Comunidade nas condições referidas no artigo 23.º, sem incorporação de mercadorias importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade. Nos casos de especial importância económica determinados de acordo com o procedimento do comité, as mercadorias obtidas a partir de mercadorias sujeitas a um regime suspensivo não são consideradas como tendo caráter comunitário,

— importadas de países ou territórios que não façam parte do território aduaneiro da Comunidade e introduzidas em livre prática,

— obtidas no território aduaneiro da Comunidade, quer exclusivamente a partir das mercadorias referidas no segundo travessão quer a partir das mercadorias referidas no primeiro e no segundo travessões.

8) Mercadorias não comunitárias: as mercadorias não abrangidas pelo n.º 7.

Sem prejuízo dos artigos 163.º e 164.º, as mercadorias comunitárias perdem esse estatuto aduaneiro quando são efetivamente retiradas do território aduaneiro da Comunidade.

[…]

10) Direitos de importação:

— os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente previstos na importação de mercadorias,

— as imposições à importação instituídas no âmbito da política agrícola comum ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas.

[…]

15) Destino aduaneiro de uma mercadoria:
a) A sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro;
b) A sua colocação numa zona franca ou num entreposto franco;

[…]

16) Regime aduaneiro:

[…]
b) O trânsito;

[…]»

14 O artigo 37.º do código aduaneiro refere:

«1. As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controlos aduaneiros nos termos das disposições em vigor.

2. Permanecem sob essa fiscalização o tempo necessário para determinar o seu estatuto aduaneiro e, tratando-se de mercadorias não comunitárias e sem prejuízo do n.º 1 do artigo 82.º, até mudarem de estatuto aduaneiro, serem colocadas numa zona franca ou num entreposto franco ou serem reexportadas ou inutilizadas nos termos do artigo 182.º»

15 Nos termos do artigo 92.º desse código:

«1. O regime de trânsito externo termina e as obrigações do titular do regime ficam cumpridas quando as mercadorias ao abrigo do regime e os documentos exigidos são apresentados na estância aduaneira de destino, de acordo com as disposições do regime em questão.

2. As autoridades aduaneiras apuram o regime de trânsito externo quando puderem determinar, com base na comparação dos dados disponíveis na estância aduaneira de partida com os disponíveis na estância aduaneira de destino, que o regime terminou corretamente.»

16 O artigo 96.º desse código dispõe:

«1. O responsável principal é o titular do regime de trânsito comunitário externo, competindo-lhe:

a) Apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo prescrito, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras;

b) Respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário.

2. Sem prejuízo das obrigações do responsável principal referidas no n.º 1, o transportador ou o destinatário das mercadorias, que receba as mercadorias sabendo que as mesmas se encontram em regime de trânsito comunitário, é igualmente obrigado a apresentar as mercadorias intactas na estância aduaneira de destino no prazo fixado, respeitando as medidas de identificação tomadas pelas autoridades aduaneiras.»

17 Nos termos do artigo 166.º do mesmo código:

«As zonas francas e entrepostos francos são partes do território aduaneiro da Comunidade ou locais situados nesse território, dele separados, em que:

a) As mercadorias não comunitárias são consideradas, para efeitos da aplicação dos direitos de importação e das medidas de política comercial à importação, como se não estivessem no território aduaneiro da Comunidade, desde que não sejam introduzidas em livre prática nem sujeitas a outro regime aduaneiro nem utilizadas ou consumidas em condições que não as previstas pela regulamentação aduaneira;

b) As mercadorias comunitárias abrangidas por uma regulamentação comunitária específica que disponha nesse sentido beneficiam, devido à sua colocação em zona franca ou em entreposto franco, de medidas que, em princípio, se relacionam com a exportação dessas mercadorias.»

18 O artigo 167.º do código aduaneiro dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem criar zonas francas em determinadas partes do território aduaneiro da Comunidade ou autorizar a criação de entrepostos francos.

2. Os Estados-Membros determinarão os limites geográficos de cada zona. Os locais destinados à criação de um entreposto franco devem ser aprovados pelos Estados-Membros.

3. Com exceção das zonas francas criadas nos termos do artigo 168.º-A, as zonas francas são isoladas. Os Estados-Membros fixarão os pontos de acesso e de saída de cada zona franca ou entreposto franco.

[…]»

19 O artigo 170.º desse código dispõe:

«1. Sem prejuízo do n.º 4 do artigo 168.º, a entrada de mercadoria numa zona franca ou num entreposto franco não implica a sua apresentação às autoridades aduaneiras nem a entrega de uma declaração aduaneira.

2. Devem ser apresentadas às autoridades aduaneiras e ser objeto das formalidades aduaneiras previstas as mercadorias que:

a) Se encontrem sujeitas a um regime aduaneiro e de cuja entrada numa zona franca ou num entreposto franco decorra o apuramento desse regime; todavia, tal apresentação é desnecessária se, no âmbito do regime aduaneiro em causa, se admitir a dispensa da obrigação de apresentação das mercadorias;

[…]»

20 Nos termos do artigo 202.º, n.os 1 e 2, desse código:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação

ou

b) Se se tratar de tal mercadoria colocada numa zona franca ou num entreposto franco, a sua introdução irregular numa outra parte desse território.

Na aceção do presente artigo, entende-se por introdução irregular qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular.»

21 O artigo 203.º do mesmo código dispõe:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

— a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.

3. Os devedores são:

— a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as pessoas que tenham participado nessa subtração, tendo conhecimento ou devendo ter razoavelmente conhecimento de que se tratava de subtrair a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira,

— bem como, se for caso disso, a pessoa responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes da permanência em depósito temporário da mercadoria ou da utilização do regime aduaneiro a que a mercadoria esteja submetida.»

22 O artigo 204.º do código aduaneiro dispõe:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida

[…]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída quer no momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira quer no momento em que a mercadoria foi submetida ao regime aduaneiro em causa quando se verificar *a posteriori* que não foi, na realidade, cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais.

3. O devedor é a pessoa responsável, consoante o caso, quer pelo cumprimento das obrigações que decorrem da permanência em depósito temporário de uma mercadoria sujeita a direitos de importação ou da utilização do regime aduaneiro a que essa mercadoria esteja submetida quer pela observância das condições fixadas para a sujeição da mercadoria a esse regime.»

Regulamento de aplicação

23 O artigo 356.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1192/2008 da Comissão, de 17 de novembro de 2008 (JO 2008, L 329, p. 1) (a seguir «regulamento de aplicação»), dispõe:

«1. A estância de partida fixa a data-limite em que as mercadorias devem ser apresentadas na estância de destino, tendo em conta o trajeto a percorrer, as disposições da regulamentação que regem o transporte e de outras regulamentações aplicáveis, bem como, eventualmente, os elementos comunicados pelo responsável principal.

2. O prazo assim fixado pela estância de partida vincula as autoridades aduaneiras dos Estados-Membros cujo território é atravessado durante a operação de trânsito comunitário e não pode ser alterado por essas autoridades.»

24 O título V da parte II do regulamento de aplicação, com a epígrafe «Outros destinos aduaneiros», contém um capítulo 1, relativo às «Zonas francas e entrepostos francos», do qual faz parte o artigo 799.º desse regulamento. Esse artigo dispõe:

«Para efeitos do presente capítulo, entende-se por:

a) "Controlo do tipo I": controlos essencialmente baseados na existência de uma área delimitada;

[…]»

25 A parte IV do regulamento de aplicação, relativa à dívida aduaneira, inclui um título II, com a epígrafe «Constituição da dívida», da qual faz parte o artigo 859.º desse regulamento. Nos termos desse artigo:

«Consideram-se, nomeadamente, sem reais consequências sobre o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro considerado na aceção do n.º 1 do artigo 204.º do código aduaneiro, os seguintes incumprimentos ou não observâncias, desde que:

— não constituam uma tentativa de subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira,

— não impliquem negligência manifesta por parte do interessado;

— sejam cumpridas a posteriori todas as formalidades necessárias à regularização da situação da mercadoria:

[…]

2) No caso de uma mercadoria sujeita a um regime de trânsito, o incumprimento de uma das obrigações decorrentes da utilização do regime, se estiverem preenchidas as seguintes condições:
   a) A mercadoria sujeita ao regime tiver sido efetivamente apresentada intacta à estância de destino;

[…]

6) No caso de mercadorias em armazenagem temporária ou sujeitas a um regime aduaneiro, retirada das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ou a sua introdução numa zona franca de controlo de tipo I nos termos do artigo 799.º ou num entreposto franco sem cumprimento das formalidades necessárias;

[…]»

Direito alemão

Lei do imposto sobre o volume de negócios

26 O § 1 da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei do imposto sobre o volume de negócios»), dispõe:

«(1) Estão sujeitas a imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

[…]

4. a importação de bens no território nacional […] (imposto sobre o volume de negócios na importação);

[…]

(2) Considera-se território nacional na aceção da presente lei o território da República Federal da Alemanha, com exceção […] das zonas francas sujeitas a controlos do tipo I, na aceção do § 1, n.º 1, primeiro período, da Lei da administração aduaneira (portos francos) […]. Considera-se estrangeiro, na aceção da presente lei, o território que não faça parte do território nacional acima definido. […]

(3) As seguintes operações, quando realizadas […] nos portos francos, devem considerar-se operações realizadas no território nacional:

1. As entregas e as aquisições intracomunitárias de bens destinados ao uso ou ao consumo nos referidos territórios […]

[…]

4. As entregas de bens que, no momento da entrega […]

[…]
   b) se encontrem em livre prática para efeitos de imposto sobre o volume de negócios na importação;

[…]»

27 O § 13 da Lei do imposto sobre o volume de negócios, com a epígrafe «Constituição do imposto», refere, no seu n.º 2:

«Ao imposto sobre o volume de negócios na importação, aplica-se o § 21, n.º 2.»

28 O § 21 da Lei do imposto sobre o volume de negócios, com a epígrafe «Normas específicas para o imposto sobre o volume de negócios na importação», dispõe:

«[…]

(2) As normas aplicáveis aos direitos aduaneiros são aplicáveis por analogia ao imposto sobre o volume de negócios na importação;

[…]

(2a) Os postos de desalfandegamento no estrangeiro, nos quais os agentes aduaneiros alemães para isso autorizados procedam a diligências nos termos do n.º 2, consideram-se, nessa medida, parte do território nacional. […]»

Lei da administração aduaneira

29 O § 1, n.º 1, da Zollverwaltungsgesetz (Lei da administração aduaneira), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, dispõe:

«A circulação de mercadorias através das fronteiras do território aduaneiro das Comunidades Europeias (território aduaneiro comunitário) bem como através dos limites das zonas francas, na aceção do artigo 167.º, n.º 3, do código aduaneiro, conjugado com o artigo 799.º, alínea a), do regulamento de aplicação […] (zonas francas de controlo do tipo I), é objeto de fiscalização aduaneira nos termos da presente lei. […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

30 Em 11 de junho de 2009, certas mercadorias que tinham sido introduzidas no território aduaneiro da União Europeia e apresentadas na véspera no aeroporto de Frankfurt am Main (Alemanha) e depois de terem sido brevemente declaradas em depósito temporário, foram declaradas em regime de trânsito comunitário externo.

31 O destinatário dessas mercadorias era uma empresa estabelecida no porto franco de Hamburgo (Alemanha), que, no momento dos factos, era uma zona franca sujeita ao controlo do tipo I na aceção do artigo 799.º do regulamento de aplicação e cujos limites estavam sob fiscalização aduaneira. O regime de trânsito externo devia ser apurado até 17 de junho de 2009.

32 A Wallenborn, como transportador mandatado, enviou por camião as mercadorias em causa até ao porto franco de Hamburgo, onde foram descarregadas em 11 de junho de 2009 depois de ter sido quebrado o selo aduaneiro. Contudo, essas mercadorias não foram apresentadas na estância aduaneira de destino. Durante a sua permanência na zona franca, as mercadorias não foram introduzidas em livre prática, nem consumidas ou utilizadas.

33 Em 16 de junho de 2009, as mercadorias em causa foram carregadas num contentor e transportadas por barco para a Finlândia, onde foram colocadas em regime de entreposto aduaneiro, sendo depois transportadas para a Rússia.

34 Em 2 de setembro de 2010, a Administração Aduaneira de Giessen dirigiu ao principal obrigado, que, na qualidade de expedidor, tinha declarado as mercadorias em causa no regime de trânsito, e à Wallenborn, como transportador, um aviso que liquidava o montante dos direitos aduaneiros e do imposto sobre o volume de negócios na importação.

35 Contudo, o pagamento foi exigido unicamente à recorrente no processo principal, pelo facto de o obrigado principal ter demonstrado que as mercadorias em causa e o documento de trânsito tinham sido corretamente entregues, tendo sido a Wallenborn a negligenciar o apuramento correto do regime de trânsito. Por seu turno, o destinatário das mercadorias indicou que tinha considerado que estas tinham sido desalfandegadas e que não lhe tinha sido dado no momento da entrega o documento de acompanhamento de trânsito.

36 Em apoio do seu recurso para o tribunal de reenvio, a Wallenborn admite que se constituiu uma dívida aduaneira quando o camião com as mercadorias em causa foi descarregado e o selo aduaneiro quebrado. Contudo, alega que o porto franco de Hamburgo, como zona franca, não era parte do território nacional alemão, na aceção da Lei do imposto sobre o volume de negócios. A Wallenborn

inferiu daí que o facto gerador da dívida aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, ocorreu fora do território fiscal alemão e que, portanto, não existe qualquer operação tributável.

37 A recorrente no processo principal acrescenta que, embora os direitos aduaneiros e o imposto sobre o volume de negócios na importação constituam diferentes tipos de imposto, a dívida aduaneira e a dívida de imposto sobre o volume de negócios na importação não podem constituir-se em datas diferentes. Do mesmo modo, o imposto sobre o volume de negócios na importação não poderia constituir-se com base num facto gerador diferente do da dívida aduaneira.

38 Por seu turno, a Administração Aduaneira de Giessen afirma que o imposto sobre o volume de negócios na importação com base no artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro passou a ser exigível ao mesmo tempo que a dívida aduaneira, independentemente de o facto gerador da dívida aduaneira ter ocorrido no território do porto franco de Hamburgo. Alega ainda que é irrelevante o facto de as mercadorias em causa terem sido enviadas para a Finlândia e depois exportadas.

39 Considerando que o litígio no processo principal suscita questões de interpretação do direito da União, o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Hesse, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«[1)] Uma disposição de um Estado-Membro em matéria de [IVA] segundo a qual as zonas francas sujeitas ao controlo do tipo I (portos francos) não se consideram parte do território aduaneiro nacional[…] é um regime especial na aceção do artigo 156.º [da diretiva IVA], tal como referido nos artigos 61.º, primeiro parágrafo, e 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da [mesma diretiva]?

No caso de resposta afirmativa a esta questão[:]

[2)] O facto gerador e a exigibilidade do imposto no que respeita a bens sujeitos a direitos aduaneiros também ocorrem, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da [d]iretiva IVA, no momento em que ocorrem o facto gerador e a exigibilidade dos direitos aduaneiros, quando o facto gerador e a exigibilidade dos direitos aduaneiros ocorrem no interior de uma zona franca sujeita ao controlo do tipo I e a legislação relativa ao [IVA] do Estado-Membro a cujo território pertence a zona franca prevê que as zonas francas sujeitas ao controlo do tipo I (portos francos) não se consideram território nacional?

No caso de resposta negativa à segunda questão:

[3)] O facto gerador e a exigibilidade do imposto respeitantes a mercadorias colocadas numa zona franca de controlo do tipo I ao abrigo do regime de trânsito aduaneiro externo, sem apuramento deste regime, que sejam subtraídas à fiscalização aduaneira na zona franca, de modo que se constitui em relação a elas uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 203.º, n.º 1, [do código aduaneiro], ocorrem ao mesmo tempo que ocorre outro facto gerador, a saber, o previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea a), [do código aduaneiro], pelo facto de, antes do ato pelo qual foram subtraídas à fiscalização aduaneira, as mercadorias não terem sido apresentadas numa estância aduaneira situada no território do país com competência para a zona franca e não ter sido aí apurado o regime de trânsito externo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

40 Com a primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 61.º, primeiro parágrafo, e o artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que os bens situados no interior de uma zona franca podem ser considerados pertencentes a uma das «situações previst[as] no artigo 156.º» dessa diretiva quando, nos termos de uma disposição do direito do Estado-Membro em causa, as zonas francas não sejam parte do seu território nacional para efeitos de tributação em IVA.

41 A título preliminar, refira-se que o tribunal de reenvio parece considerar que uma resposta afirmativa a essa questão está sujeita ao pressuposto de se poder considerar que essa disposição nacional institui uma isenção fiscal, na aceção do artigo 156.º da diretiva IVA. Ora, segundo o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Hesse), uma disposição segundo a qual as zonas francas estejam, para efeitos de IVA, excluídas do território nacional não constitui, em rigor, uma isenção desse tipo.

42 Contudo, há que lembrar, como faz o advogado-geral nos n.ºs 50 e 51 das suas conclusões, que, embora o artigo 156.º da diretiva IVA confira aos Estados-Membros a possibilidade de isentar certos tipos de operações aí enumerados e entre os quais figuram, na alínea b), as entregas de bens que se destinem a ser colocados numa zona franca ou em entreposto franco, o artigo 61.º, primeiro parágrafo, e o artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, dessa diretiva não remetem para os pressupostos de aplicação do seu artigo 156.º, mas apenas para as situações e regimes aduaneiros aí mencionados.

43 Com efeito, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução na União, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º dessa diretiva, o facto gerador e a exigibilidade do IVA verificam-se no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações. Nesse caso, de acordo com o disposto no artigo 61.º, primeiro parágrafo, dessa diretiva, a importação dos bens em questão é efetuada no Estado-Membro em cujo território esse bem deixe de estar abrangido por esses regimes ou situações.

44 Assim, a referência contida no artigo 61.º, primeiro parágrafo, e no artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA a «um dos regimes ou situações previstos» no seu artigo 156.º deve ser interpretada no sentido de que essa referência inclui, nomeadamente, as zonas francas.

45 Resulta destas considerações que, de acordo com o que se dispõe nesses preceitos, os bens colocados em zona franca não podem, em princípio, ser considerados importados para efeitos de IVA. Neste sentido, as zonas francas a que se refere uma disposição nacional segundo a qual, para efeitos de tributação em IVA, as zonas francas não fazem parte do seu território nacional correspondem às previstas no artigo 156.º da diretiva IVA.

46 Em face destas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 61.º, primeiro parágrafo, e o artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a referência a «um dos regimes ou situações previstos» no seu artigo 156.º inclui as zonas francas.

Quanto à segunda questão

47 Com a segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 71.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca dá origem ao facto gerador e leva à exigibilidade de IVA na importação.

48 Nos termos do artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da União, nomeadamente pelo regime de trânsito externo ou por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º dessa diretiva, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

49 O segundo parágrafo desta disposição visa a situação particular dos bens importados sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a tributos de efeito equivalente, instituídos no âmbito de uma política comum, cujo facto gerador e cuja exigibilidade ocorrem no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

50 No processo principal, está assente que a subtração à fiscalização aduaneira dos bens em causa, em consequência da rutura irregular dos selos aduaneiros, levou à constituição de uma dívida aduaneira, nos termos do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro (v., a este respeito, acórdão de 15 de maio de 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, n.º 34).

51 Essa subtração à fiscalização aduaneira pôs igualmente termo ao regime de trânsito externo (v., neste sentido, acórdão de 11 de julho de 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, n.º 53).

52 Contudo, na medida em que essa subtração à fiscalização aduaneira ocorreu no interior de uma zona franca, os bens em causa no processo principal continuaram a integrar-se numa das situações previstas no artigo 156.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA, pelo que, *a priori*, não estavam preenchidos os pressupostos da constituição de uma dívida de IVA previstos no artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA.

53 Conforme resulta do n.º 45 do presente acórdão, a localização dos bens no interior de uma zona franca no momento da sua subtração à fiscalização aduaneira impede igualmente a aplicação do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, faltando assim um lugar de importação.

54 Neste contexto, há que lembrar, porém, que o Tribunal de Justiça já declarou que uma dívida de IVA pode acrescer à dívida aduaneira se o comportamento ilícito que deu origem a essa dívida permitir presumir que as mercadorias em causa entraram no circuito económico da União e, portanto, puderam ser objeto de consumo, acionando assim o facto gerador de IVA (acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65).

55 A esse respeito, como referiu o advogado-geral nos n.ºs 67 a 69 das suas conclusões, no caso de os bens passíveis de direitos de importação serem subtraídos à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca e já não estarem nessa zona, em princípio, há que presumir que entraram no circuito económico da União.

56 Contudo, quando, em circunstâncias como as do processo principal, lembradas nos n.ºs 32 e 33 do presente acórdão, se verifique que não houve introdução dos bens no circuito económico da União, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar, não é devido qualquer IVA na importação.

57 Em face destas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 71.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca não dá origem ao facto gerador nem à exigibilidade de IVA na importação se essa mercadoria não tiver entrado no circuito económico da União, o que cabe ao tribunal de reenvio apurar.

Quanto à terceira questão

58 Com a terceira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando se constitui uma dívida nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro e, pelas circunstâncias do litígio no processo principal, esteja excluída a possibilidade de esta ter como consequência a constituição de uma dívida de IVA, é de aplicar o artigo 204.º desse código com a finalidade de justificar o facto gerador desse imposto.

59 A esse respeito, refira-se desde logo, como faz o advogado-geral no n.º 74 das suas conclusões, que o tribunal de reenvio parece partir da premissa de que, em circunstâncias como as do processo principal, seria possível aplicar cumulativamente o artigo 203.º e o artigo 204.º do código aduaneiro.

60 Com efeito, esse tribunal parece considerar que, quando a subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira não tenha como consequência a constituição de uma dívida de IVA, há que verificar ainda se a tributação desse imposto pode ter como base a constituição de uma dívida aduaneira nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro.

61 Há que lembrar, porém, que, como resulta da sua redação, o artigo 204.º do código aduaneiro só é aplicável nos casos não abrangidos pelo artigo 203.º do mesmo código. Deste modo, para determinar qual desses dois artigos é aquele com base no qual se constituiu uma dívida aduaneira na importação, é necessário começar por examinar se os factos em causa constituem uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. As disposições do artigo 204.º do código aduaneiro só poderão ser aplicáveis quando a resposta a esta questão for negativa (acórdão de 12 de fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, n.ºs 29 e 30).

62 Por consequência, quando uma mercadoria passível de direitos à importação tenha sido subtraída à fiscalização aduaneira, não é aplicável, para efeitos do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro para determinar se a tributação em IVA se pode basear na constituição de uma dívida aduaneira nos termos dessa disposição.

63 Resulta destas considerações que há que responder à terceira questão que o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando se constitui uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do código aduaneiro e, pelas circunstâncias do litígio no processo principal, esteja excluída a possibilidade de esta ter como consequência a constituição de uma dívida de IVA, não é de aplicar o artigo 204.º desse código unicamente com a finalidade de justificar o facto gerador desse imposto.

Quanto às despesas

64 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 61.º, primeiro parágrafo, e o artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007, devem ser interpretados no sentido de que a referência a «um dos regimes ou situações previstos» no seu artigo 156.º inclui as zonas francas.**

2) **O artigo 71.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75, deve ser interpretado no sentido de que a subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca não dá origem ao facto gerador nem à exigibilidade de imposto sobre o valor acrescentado na importação se essa mercadoria não tiver entrado no circuito económico da União Europeia, o que cabe ao tribunal de reenvio apurar.**

3) **O artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75, deve ser interpretado no sentido de que, quando se constitui uma dívida aduaneira nos termos do artigo 203.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, e, pelas circunstâncias do litígio no processo principal, esteja excluída a possibilidade de esta ter como consequência a constituição de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado, não é de aplicar o artigo 204.º desse regulamento unicamente com a finalidade de justificar o facto gerador desse imposto.**

Assinaturas