Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

2 de junho de 2016*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Regime de entreposto aduaneiro — Regime de trânsito externo — Constituição da dívida aduaneira resultante do incumprimento de uma obrigação — Exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado»

Nos processos apensos C-226/14 e C-228/14,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha), por decisões de 18 de fevereiro de 2014, que deram entrada no Tribunal de Justiça, respetivamente, em 8 e 12 de maio de 2014, nos processos

Eurogate Distribution GmbH

contra

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

e

DHL Hub Leipzig GmbH

contra

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, F. Biltgen, A. Borg Barthet (relator), M. Berger e M. S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de novembro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Eurogate Distribution GmbH e da DHL Hub Leipzig GmbH, por U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Hauptzollamt Hamburg-Stadt, por J. Thaler, na qualidade de agente,

— em representação do Hauptzollamt Braunschweig, por F. Zimmerer, na qualidade de agente,

— em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis e K. Karavasili, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier e A. Caeiros, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de janeiro de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação dos artigos 204.° e 236.° 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 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO 2005, L 117, p. 13) (a seguir «código aduaneiro»), do artigo 7.º, do artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, e do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004 (JO 2004, L 168, p. 35) (a seguir «Sexta Diretiva»), bem como dos artigos 30.° e 61.° 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, a seguir «diretiva IVA»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a Eurogate Distribution GmbH (a seguir «Eurogate») ao Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Serviço Aduaneiro Principal de Hamburgo, Alemanha) e, por outro, a DHL Hub Leipzig GmbH (a seguir «DHL») ao Hauptzollamt Braunschweig (Serviço Aduaneiro Principal de Braunschweig, Alemanha) a respeito da obrigação a que estiveram sujeitas estas empresas de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido à constituição de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º do código aduaneiro.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Os factos em causa nos processos principais decorreram nos anos de 2006 e 2011, pelo que as diretivas aplicáveis são, no processo C-226/14, a Sexta Diretiva e, no processo C-228/14, a diretiva IVA.

Sexta Diretiva

4 O artigo 2.º da Sexta Diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

[...]

2. As importações de bens.»

5 O artigo 7.º desta diretiva enuncia:

«1. Por "importação de um bem", entende-se:

a) A entrada no território da Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos [23.° CE e 24.° CE] ou, caso se trate de um bem ao qual se aplique o [Tratado CECA], que não se encontre em livre prática;

b) A entrada no território da Comunidade de um bem proveniente de um território terceiro, que não seja um bem referido na alínea a).

2. A importação de um bem é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que entra no território da Comunidade.

3. Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, alíneas a), b), c), e d) do ponto B, do artigo 16.º, sob um regime de admissão temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, a importação desse bem é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

Da mesma forma, sempre que um bem abrangido pelo n.º 1, alínea b), for colocado, a partir da sua entrada na Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 1, [alíneas] b) ou c), do artigo 33.º-A[,] a importação desse bem será efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem sai desses regimes.»

6 O artigo 10.º, n.º 3, da mesma diretiva dispõe:

«O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efetuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

[...]»

7 O artigo 17.º da Sexta Diretiva 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 [IVA] 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;

b) O [IVA] devido ou pago em relação a bens importados;

[...]»

8 Nos termos do artigo 21.º da referida diretiva:

«O [IVA] é devido:

[...]

2. Na importação: pela(s) pessoa(s) designada(s) ou reconhecida(s) pelo Estado-Membro de importação.»

Diretiva IVA

9 O artigo 2.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

d) As importações de bens.»

10 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

[...]»

11 O artigo 30.º da referida diretiva prevê:

«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.»

12 O artigo 60.º da diretiva IVA dispõe:

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

13 O artigo 61.º desta diretiva enuncia:

«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.° e 277.°, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar sujeito a esses regimes ou situações.»

14 O artigo 70.º da referida diretiva dispõe:

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

15 Nos termos do artigo 71.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos nos artigos 156.°, 276.° e 277.°, 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.»

16 O artigo 167.º da diretiva IVA prevê:

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

17 O artigo 168.º desta diretiva dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.

[...]

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

18 O artigo 201.º da referida diretiva prevê:

«Na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-Membro de importação.»

Código aduaneiro

19 O artigo 4.º, n.ºs 7 e 10, do código aduaneiro prevê:

«Para efeitos 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.

[…]

10) Direitos de importação:

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

[…]

20 Nos termos do artigo 79.º deste código:

«A introdução em livre prática confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária.

[…]»

21 O artigo 89.º, n.º 1, do mesmo código prevê:

«Um regime económico suspensivo será apurado quando às mercadorias a ele sujeitas ou, eventualmente, aos produtos compensadores ou transformados obtidos sob esse regime for atribuído um novo destino aduaneiro autorizado.»

22 O artigo 91.º do código aduaneiro dispõe:

«1. O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade:

a) De mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação e a outras imposições bem como a medidas de política comercial;

[...]

2. A circulação a que se refere o n.º 1 deve ser realizada de uma das seguintes formas:

a) Ao abrigo do regime de trânsito comunitário externo;

[...]»

23 O artigo 92.º deste código enuncia:

«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.»

24 Nos termos do artigo 96.º do referido código:

«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.»

25 O artigo 98.º, n.º 1, do mesmo código prevê:

«O regime de entreposto aduaneiro permite a armazenagem num entreposto aduaneiro:

a) De mercadorias não comunitárias sem que fiquem sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial;

[…]»

26 O artigo 105.º do código aduaneiro dispõe:

«A pessoa designada pelas autoridades aduaneiras deve manter, sob uma forma reconhecida por essas autoridades, uma contabilidade de existências de todas as mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro. A contabilidade de existências não será necessária no caso dos entrepostos públicos geridos pelas autoridades aduaneiras.

[…]»

27 O artigo 204.º do mesmo código 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

ou

b) A não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma 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,

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.»

28 Nos termos do artigo 236.º do mesmo código:

«1. Proceder-se-á ao reembolso dos direitos de importação ou dos direitos de exportação na medida em que se provar que, no momento do seu pagamento, o respetivo montante não era legalmente devido ou que foi objeto de registo de liquidação contrariamente ao disposto no n.º 2 do artigo 220.º

Proceder-se-á à dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação na medida em que se provar que, no momento do seu registo de liquidação, o respetivo montante não era legalmente devido ou que o montante foi registado contrariamente ao n.º 2 do artigo 220.º

Não será concedido qualquer reembolso ou dispensa de pagamento quando os factos conducentes ao pagamento ou ao registo de liquidação de um montante que não era legalmente devido resultarem de um artifício do interessado.

2. O reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido mediante pedido apresentado na estância aduaneira competente antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos ao devedor.

Este prazo será prorrogado se o interessado provar que foi impedido de apresentar o seu pedido no referido prazo devido a caso fortuito ou de força maior.

As autoridades aduaneiras procederão oficiosamente ao reembolso ou à dispensa do pagamento dos direitos quando elas próprias verificarem, dentro daquele prazo, a existência de qualquer das situações descritas nos primeiro e segundo parágrafos do n.º 1.»

Regulamento de aplicação

29 O artigo 866.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, a seguir «regulamento de aplicação»), determina:

«Sem prejuízo das disposições previstas em matéria de proibição ou de restrição eventualmente aplicáveis à mercadoria em causa, quando se constituir uma dívida aduaneira por força do disposto nos artigos 202.°, 203.°, 204.° ou 205.° do código [aduaneiro] e tiverem sido pagos os direitos de importação, considerar-se-á essa mercadoria como comunitária, sem que haja necessidade de processar a declaração para introdução em livre prática.»

Direito alemão

30 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 dos processos principais (a seguir «UStG»), estabelece:

«(1) Estão sujeitas a imposto as seguintes operações:

1. as entregas e outras prestações realizadas a título oneroso no território alemão por uma empresa no âmbito da sua atividade.

[…]

4. as importações de bens na Alemanha […] (imposto sobre o volume de negócios na importação).

[…]»

31 O § 5 da UStG prevê:

«[...]

(2) O Ministério Federal das Finanças pode, mediante regulamento, determinar a isenção ou a redução do imposto [...]

[...]

5. no caso de bens importados apenas a título temporário para serem reexportados ao abrigo do regime de controlo aduaneiro;

[...]

(3) O Ministério Federal das Finanças pode determinar, mediante regulamento, o reembolso ou a isenção, total ou parcial, dos impostos sobre o volume de negócios à importação aplicando por analogia as condições previstas na legislação do Conselho ou da Comissão das Comunidades Europeias relativa ao reembolso e à isenção dos direitos de importação.

[…]»

32 O § 13 da UStG enuncia:

«(1) O imposto constitui-se

1. No caso de entregas e outras prestações [...]

[...]

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

[…]»

33 O § 15, n.º 1, da UStG dispõe:

«O empresário pode deduzir os seguintes montantes de impostos suportados:

1. O imposto legalmente devido por fornecimentos e outras prestações que são realizadas por outro empresário para a sua empresa;

2. O imposto sobre o volume de negócios na importação constituído para bens que são importados para a sua empresa nos termos do § 1, n.º 1, ponto 4;

[…]»

34 Nos termos do § 21 da UStG:

«(1) O imposto sobre o volume de negócios na importação é um imposto sobre o consumo na aceção do Código Geral dos Impostos (Abgabenordnung).

(2) As regras aduaneiras são aplicáveis por analogia ao imposto sobre o volume de negócios na importação; com exceção das regras relativas ao aperfeiçoamento ativo no sistema de reembolso e das relativas ao aperfeiçoamento passivo.

[...]»

35 O § 1, n.º 2, do Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (Regulamento federal relativo à isenção do imposto sobre o volume de negócios na importação), de 11 de agosto de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), na sua versão aplicável aos factos dos processos principais (BGBl. 2004 I, p. 21), prevê:

«Sem prejuízo do § 11, é isenta do imposto sobre o volume de negócios na importação a importação de bens que:

1. nos termos dos artigos 137.° a 144.° do código aduaneiro podem ser importados com isenção dos direitos de importação previstos no artigo 4.º, n.º 10, do código aduaneiro [...]

[...]

aplicando por analogia as normas anteriores e as respetivas normas de execução, com exceção das regras relativas à aplicação temporária em caso de isenção parcial dos direitos de importação referidos no artigo 4.º, n.º 10, do código aduaneiro.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-226/14

36 A Eurogate está autorizada a gerir um entreposto aduaneiro privado desde 2006. A contabilidade de existências relativa a este entreposto é mantida, em conformidade com a autorização, com a ajuda de um programa informático.

37 Na qualidade de depositária, a Eurogate armazenou no seu entreposto aduaneiro privado mercadorias não comunitárias provenientes dos seus clientes, com vista a reexportá-las para fora do território da União Europeia. No momento do levantamento das referidas mercadorias do entreposto aduaneiro, foram apresentadas declarações aduaneiras para a sua reexportação.

38 Em virtude de uma fiscalização aduaneira, em 31 de janeiro de 2007, verificou-se que as saídas das mercadorias controvertidas só foram registadas na contabilidade de existências no termo de um prazo de 11 a 126 dias, ou seja, numa data demasiado tardia segundo o artigo 105.º, primeiro parágrafo, do código aduaneiro, lido em conjugação com os artigos 529.°, n.º 1, e 530.°, n.º 3, do regulamento de aplicação.

39 Por aviso de liquidação de 1 de julho de 2008, o Serviço Aduaneiro Principal de Hamburgo reclamou direitos aduaneiros e de IVA sobre a importação de mercadorias registadas tardiamente na contabilidade de existências. A Eurogate contestou este aviso de liquidação.

40 Na sequência da isenção do pagamento de parte dos referidos direitos, concedida por aviso de 11 de agosto de 2009, o Serviço Aduaneiro Principal de Hamburgo, por decisão de 8 de dezembro de 2009, indeferiu a reclamação da Eurogate quanto ao restante, com o fundamento de que se devia considerar o registo tardio na contabilidade de existências como um incumprimento das obrigações que lhe incumbiam no quadro do regime de entreposto aduaneiro e que, consequentemente, esse incumprimento levou à constituição de uma dívida aduaneira, com base no artigo 204.º, n.º 1, do código aduaneiro.

41 A Eurogate interpôs então recurso para o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha), a fim de obter a anulação do aviso de liquidação de 1 de julho de 2008, conforme modificado pelo aviso de 11 de agosto de 2009 e confirmado pela decisão de 8 de dezembro de 2009, alegando que os registos tardios das saídas de entreposto aduaneiro na contabilidade de existências não constituem um incumprimento das suas obrigações na aceção do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, uma vez que essa obrigação de registo, que resulta do artigo 105.º do código aduaneiro, em conjugação com o artigo 530.º, n.º 3, do regulamento de aplicação, apenas deve ser cumprida após o apuramento do regime de entreposto aduaneiro.

42 A questão da fixação dos direitos aduaneiros foi submetida ao Tribunal de Justiça no processo em que foi proferido o acórdão de 6 de setembro de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 No n.º 35 desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma mercadoria não comunitária, o incumprimento da obrigação de registar na contabilidade de existências prevista para este efeito a saída da mercadoria de um entreposto aduaneiro, o mais tardar no momento dessa saída, é constitutivo de uma dívida aduaneira a respeito da referida mercadoria, ainda que a mesma tenha sido reexportada.

44 No que se refere ao IVA na importação, a Eurogate contesta o aviso de liquidação referente a este imposto por considerar que, independentemente da constituição da dívida aduaneira, não estão preenchidas as condições de cobrança do IVA na importação, visto que a mercadoria em causa não está integrada no circuito económico da União.

45 O Serviço Aduaneiro Principal de Hamburgo respondeu a este argumento que a constituição da dívida aduaneira implica igualmente a constituição da dívida de IVA na importação, dado que a legislação nacional em matéria de imposto sobre o volume de negócios e a legislação da União em matéria de IVA remetem para o direito aduaneiro.

46 A este respeito, o tribunal de reenvio recorda que esta fundamentação corresponde à jurisprudência dos tribunais alemães de forma que o recurso não deve ter provimento pois nenhuma das condições da isenção do imposto na importação previstas no § 5 da UStG e no § 1, n.º 2, do Regulamento federal relativo à isenção do imposto sobre o volume de negócios na importação, na sua versão aplicável aos factos do processo principal, está preenchida.

47 Contudo, o tribunal de reenvio interroga-se, por um lado, sobre se o IVA na importação é necessariamente devido em caso de constituição de uma dívida aduaneira na importação nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro e, por outro, se um entreposto aduaneiro como a recorrente no processo principal pode ser sujeito passivo de IVA.

48 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É contrária ao disposto na [Sexta Diretiva] a cobrança de IVA sobre a importação de bens reexportados como mercadorias não comunitárias, mas relativamente aos quais se constituiu uma dívida aduaneira, por violação do artigo 204.º do [código aduaneiro] — no caso vertente, por não cumprimento atempado da obrigação de registar, na contabilidade de existências previstas para o efeito, a saída da mercadoria do entreposto aduaneiro o mais tardar até ao momento dessa saída?

Em caso de resposta negativa à [primeira questão]:

2) o disposto na [Sexta Diretiva] impõe, nestes casos, a cobrança de IVA relativamente às mercadorias, ou os Estados-Membros têm, para o efeito, uma margem de decisão?

e

3) O detentor de um entreposto aduaneiro, que armazena no seu entreposto um bem proveniente de um Estado terceiro, no contexto de uma prestação de serviços e sem que possa dispor desse bem, é devedor do IVA sobre as importações de bens, resultante do incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 10.º, n.º 3, segundo parágrafo, da [Sexta Diretiva], conjugado com o artigo 204.º, n.º 1, do código aduaneiro, mesmo nos casos em que esse bem não seja utilizado para os fins das suas próprias operações tributáveis, na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da [Sexta Diretiva]?»

Processo C-228/14

49 Em 5 de janeiro de 2011, um processo de trânsito externo T 1 foi aberto para mercadorias não comunitárias. Após a abertura desse processo, as mercadorias deviam ser transportadas no prazo fixado, até 12 de janeiro de 2011, para Macau (China), através da estância aduaneira do aeroporto de Hannover (Alemanha) ou do aeroporto de Leipzig (Alemanha). A DHL, que é um transportador na aceção do artigo 96.º, n.º 2, do código aduaneiro, não apresentou as mercadorias na estância aduaneira do aeroporto de Leipzig antes do seu envio para Macau.

50 Não foi possível terminar o regime aduaneiro nos termos do artigo 366.º, n.º 2, do regulamento de aplicação porque não foram apresentados os documentos necessários.

51 Em 8 de agosto de 2011, o Serviço Aduaneiro Principal de Brunswick dirigiu à DHL, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, um aviso de liquidação que fixou IVA na importação no montante de 6 002,01 euros. Não foi apresentada qualquer reclamação.

52 Em 29 de fevereiro de 2012, a DHL requereu, nos termos do artigo 236.º do código aduaneiro, o reembolso do IVA na importação pago na sequência de tal liquidação.

53 Por decisões de 28 de março de 2012 e de 5 de julho de 2012, o Serviço Aduaneiro Principal de Brunswick indeferiu o pedido de reembolso dos direitos de importação e a reclamação da DHL.

54 A DHL interpôs recurso para o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo), alegando não poder ser aplicado IVA a mercadorias em trânsito que não tenham sido integradas no circuito económico alemão.

55 Neste contexto, o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o IVA sobre a importação de bens reexportados como mercadorias não comunitárias sujeitas a fiscalização aduaneira, mas relativamente aos quais se constituiu uma dívida aduaneira por violação do artigo 204.º do [código aduaneiro] — no caso vertente, não cumprimento, no prazo estabelecido, do regime de trânsito comunitário externo, através da apresentação dos bens na estância aduaneira competente antes da respetiva colocação em país terceiro —, ser considerado não legalmente devido, na aceção do artigo 236.º, n.º 1, do [código aduaneiro], conjugado com o disposto na [diretiva IVA], pelo menos quando o imposto é exigido à pessoa a quem incumbia a obrigação não cumprida, sem poder dispor dos bens?»

56 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 14 de outubro de 2014, os processos C-226/14 e C-228/14 foram apensados para efeito das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão no processo C-226/14

57 Com a primeira questão no processo C-226/14, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o IVA sobre as mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias é devido se a dívida aduaneira se constituir exclusivamente nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro.

58 A título preliminar, há que recordar que, nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA as importações de bens e as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

59 Há que verificar, num primeiro momento, se as mercadorias como as que estão em causa no processo principal foram objeto de uma importação na aceção do artigo 2.º, ponto 2, da Sexta Diretiva.

60 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, entende-se por «importação de um bem» a entrada no território da União de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos 23.° e 24.° CE.

61 O artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva precisa que, quando esse bem seja colocado, desde a sua entrada no território da União, sob um dos regimes a que se refere o artigo 16.º, n.º 1, B, alíneas a) a d), da mesma diretiva, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

62 No caso em apreço, as mercadorias que estão em causa no processo principal, provenientes de um país terceiro, foram colocadas sob o regime do entreposto aduaneiro de um Estado-Membro antes de terem sido reexportadas para fora do território aduaneiro.

63 Por conseguinte, essas mercadorias foram colocadas, desde a sua entrada no território da União, e até à data da sua reexportação, sob um dos regimes previstos no artigo 16.º, n.º 1, B, alínea c), da Sexta Diretiva.

64 Importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 35 do acórdão de 6 de setembro de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), que, no caso de uma mercadoria não comunitária, o incumprimento da obrigação de registar na contabilidade de existências prevista para este efeito a

saída da mercadoria de um entreposto aduaneiro, o mais tardar no momento dessa saída, é constitutivo de uma dívida aduaneira a respeito da referida mercadoria, ainda que a mesma tenha sido reexportada.

65 Contudo, no processo principal, está assente que o incumprimento da referida obrigação foi constatado após a reexportação das mercadorias em causa. Por este facto, estas mercadorias estavam abrangidas pelo regime de entreposto aduaneiro até à sua reexportação e não é contestado que não existia qualquer risco de entrada dessas mercadorias no circuito económico da União. Com efeito, como referiu o advogado-geral no n.º 97 das suas conclusões, uma dívida de IVA pode somar-se à dívida aduaneira se a conduta ilícita que deu origem a esta dívida permitisse presumir que as mercadorias em causa tinham entrado no circuito económico da União e foram consumidas, desencadeando assim o facto gerador do IVA.

66 Assim, se as mercadorias em causa no processo principal não tivessem saído do referido regime à data da sua reexportação, mesmo encontrando-se fisicamente no território da União, não poderiam ser consideradas como tendo sido objeto de uma «importação» na aceção do artigo 2.º, ponto 2, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, n.º 46).

67 Por consequência, na falta de importação à data dos factos do processo principal, as mercadorias em causa não estavam sujeitas a IVA ao abrigo do artigo 2.º, ponto 2, da Sexta Diretiva (acórdão de 8 de novembro de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, n.º 48).

68 Como sublinha com acerto a Comissão Europeia, o acórdão de 15 de maio de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), não põe em causa esta resposta. Além disso, resulta do artigo 866.º do regulamento de aplicação que, quando se constituir uma dívida aduaneira na importação por força do disposto, designadamente, nos artigos 203.° ou 204.° do código aduaneiro e tiverem sido pagos os direitos de importação, considerar-se-á essa mercadoria como comunitária, sem que seja necessário processar a declaração para introdução em livre prática.

69 Ora, como referiu o advogado-geral no n.º 84 das suas conclusões, o âmbito de aplicação do referido artigo 866.º é limitado às mercadorias que se encontram no território aduaneiro da União, com exclusão das que foram reexportadas. Ora, decorre do n.º 65 do presente acórdão que as mercadorias em causa no processo principal já tinham deixado o território aduaneiro da União e não podiam, portanto, ser introduzidas materialmente no seu circuito económico.

70 Por conseguinte, como referiu o advogado-geral nos n.ºs 86 e 87 das suas conclusões, o artigo 866.º do regulamento de aplicação não é aplicável ao processo principal pois a dívida aduaneira relativa às mercadorias que estão em causa no processo principal, que ficaram ininterruptamente sob o regime suspensivo, só se constitui após a sua reexportação. Com efeito, as mercadorias só saíram do regime de entreposto aduaneiro após a sua reexportação, não tendo havido qualquer importação.

71 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão no processo C-226/14 que o artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não é devido o IVA sobre mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias quando as mercadorias em causa não tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos nessa disposição à data da sua reexportação, mas tenham saído desses regimes em virtude da reexportação, mesmo que a dívida aduaneira tenha sido constituída exclusivamente nos termos no artigo 204.º do código aduaneiro.

Quanto à segunda e terceira questões no processo C-226/14

72 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão no processo C-226/14, não há que responder à segunda e terceira questões colocadas nesse processo.

Quanto à questão do processo C-228/14

73 Com a sua questão do processo C-228/14, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 236.º, n.º 1, do código aduaneiro, lido em conjugação com as disposições da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido do que o IVA na importação relativo a mercadorias reexportadas enquanto mercadorias não comunitárias sob controlo aduaneiro, mas que dão origem a uma dívida aduaneira em virtude do não cumprimento de uma obrigação prevista no artigo 204.º do código aduaneiro, é considerado como legalmente não devido quando a pessoa considerada devedora é aquela a quem incumbia a obrigação não cumprida sem estar habilitada a dispor dessas mercadorias.

74 A título liminar, há que recordar que, no processo C-228/14 a diretiva aplicável é a diretiva IVA. Todavia, porque as disposições desta diretiva aplicáveis a este processo correspondem aos artigos da Sexta Diretiva aplicáveis ao processo C-226/14, há que remeter, *mutatis mutandis*, para a análise do Tribunal de Justiça nos n.os 58 a 61 do presente acórdão a fim de verificar previamente se o IVA é efetivamente devido.

75 A este respeito, as mercadorias que estão em causa no processo principal, provenientes de um país terceiro, foram colocadas sob o regime de trânsito externo antes de terem sido reexportadas para fora do território aduaneiro.

76 Por conseguinte, essas mercadorias foram colocadas, desde a sua entrada no território da União, sob um dos regimes referidos no artigo 61.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA.

77 Decorre da decisão de reenvio que o incumprimento da obrigação de encerrar o processo de trânsito externo com a apresentação das mercadorias em causa no processo principal no serviço aduaneiro competente antes da sua transferência com destino a um país terceiro deu origem à constituição de uma dívida aduaneira com base no artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, o que não é contestado pelas partes no processo principal. Contudo, há que constatar que as referidas mercadorias, que foram reexportadas sem entrarem no circuito económico da União, permaneceram sob o regime de trânsito externo até à data da sua reexportação.

78 Assim, uma vez que as mercadorias em causa no processo principal não tinham saído desse regime na data da sua reexportação, embora se encontrassem fisicamente no território da União, não se pode considerar que foram objeto de uma «importação» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, n.º 46).

79 Por conseguinte, não tendo havido importação à data dos factos no processo principal, as mercadorias em causa não estavam sujeitas ao IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d) da diretiva IVA (acórdão de 8 de novembro de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, n.º 48).

80 Daqui resulta que não existindo facto gerador do IVA, a saber, a importação, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA, a questão da identidade do devedor deixa de se pôr.

81 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou já que o artigo 4.º, ponto 10, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que os direitos de importação não incluem o IVA a cobrar pela importação de bens (acórdão de 29 de julho de 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, n.º 47).

82 Por conseguinte, o artigo 236.º, n.º 1, do código aduaneiro, que prevê o reembolso dos direitos de importação se se provar que, no momento do seu pagamento, não eram legalmente devidos, não inclui o reembolso do IVA.

83 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão colocada no processo C-228/14 que o artigo 236.º, n.º 1, do código aduaneiro, lido em conjugação com as disposições da diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no

processo principal, uma vez que o IVA sobre mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias não é devido quando essas mercadorias não tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos no artigo 61.º da diretiva IVA, mesmo que uma dívida aduaneira se tenha constituído exclusivamente com base no artigo 204.º do mesmo código, não existe sujeito passivo de IVA. O artigo 236.º do mesmo código deve ser interpretado no sentido de que não se aplica a situações de reembolso do IVA.

Quanto às despesas

84 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, 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 (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004, deve ser interpretado no sentido de que não é devido imposto sobre o valor acrescentado sobre mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias quando as mercadorias em causa não tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos nessa disposição à data da sua reexportação, mas tenham saído desses regimes em virtude da reexportação, mesmo que a dívida aduaneira tenha sido constituída exclusivamente nos termos do artigo 204.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 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005.**

2) **O artigo 236.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, lido em conjugação com as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, uma vez que o imposto sobre o valor acrescentado sobre mercadorias reexportadas como mercadorias não comunitárias não é devido quando essas mercadorias não tiverem saído dos regimes aduaneiros previstos no artigo 61.º dessa diretiva, mesmo que uma dívida aduaneira se tenha constituído exclusivamente com base no artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 648/2005, não existe sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado. O artigo 236.º deste regulamento deve ser interpretado no sentido de que não se aplica a situações de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.**

Assinaturas