Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de novembro de 2012*

«Sexta Diretiva IVA — Aplicabilidade — Código Aduaneiro Comunitário — Mercadorias provenientes de um país terceiro e colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro no território de um Estado-Membro — Transformação das mercadorias sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo — Venda das mercadorias e nova colocação sob o regime de entreposto aduaneiro — Manutenção no mesmo entreposto aduaneiro durante a realização de todas as operações — Entrega de bens, efetuada a título oneroso, no território nacional — Facto gerador do IVA»

No processo C-165/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Eslováquia), por decisão de 22 de março de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de abril de 2011, no processo

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

contra

Profitube spol. s r.o.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel e M. Safjan (relator), juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, por V. Paňko, na qualidade de agente,

— em representação da Profitube spol. s r.o., por M. Čižmárik, advokát,

— em representação do Governo eslovaco, por B. Ricziová, na qualidade de agente,

— em representação do Governo checo, por M. Smolek e J. Vláčil, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: eslovaco.

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e P. Pecho, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de maio de 2012,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 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 L 117, p. 13, a seguir «código aduaneiro»), e 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 L 145, p. 1; EE 01 F9 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004 (JO L 168, p. 35, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direção dos Impostos da República Eslovaca, a seguir «Daňové riaditeľstvo») à Profitube spol. s r.o. (a seguir «Profitube»), sociedade estabelecida em Košice (Eslováquia), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo à venda de mercadorias provenientes de um país terceiro e colocadas num entreposto aduaneiro situado no território da República Eslovaca, sucessivamente sob os regimes de entreposto aduaneiro e de aperfeiçoamento ativo sob a forma do sistema suspensivo.

Quadro jurídico

Direito da União

Código aduaneiro

3 O código aduaneiro foi revogado e substituído pelo Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado) (JO L 145, p. 1). No entanto, atendendo à data dos factos do litígio no processo principal, este continua a reger-se pelo código aduaneiro.

4 O artigo 3.º do código aduaneiro enunciava:

«1. O território aduaneiro da Comunidade abrange:

[...]

— o território da República Eslovaca,

[...]

3. Incluem-se no território aduaneiro da Comunidade as águas territoriais, as águas marítimas interiores e o espaço aéreo dos Estados-Membros e territórios referidos no n.º 2, com exceção das águas territoriais, das águas marítimas interiores e do espaço aéreo pertencentes aos territórios que não fazem parte do território aduaneiro da Comunidade, nos termos do n.º 1.»

5 O artigo 84.º, n.º 1, do código aduaneiro tinha a seguinte redação:

«Para efeitos dos artigos 85.° a 90.°:

a) Quando é utilizada a expressão 'regime suspensivo', deverá entender-se que se aplica, no caso das mercadorias não comunitárias, aos regimes seguintes:

[...]

— entreposto aduaneiro,

— aperfeiçoamento ativo, sob a forma de sistema suspensivo,

[...]»

6 O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, do código aduaneiro previa:

«1. 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;

[...]

2. Entende-se por entreposto aduaneiro qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo, onde as mercadorias podem ser armazenadas nas condições fixadas.»

7 O artigo 99.º, primeiro e segundo parágrafos, do código aduaneiro dispunha:

«O entreposto aduaneiro pode ser um entreposto público ou privado.

Entende-se por:

— 'entreposto público', qualquer entreposto aduaneiro utilizável por qualquer pessoa para a armazenagem de mercadorias,

— 'entreposto privado', qualquer entreposto reservado à armazenagem de mercadoria pelo depositário.»

8 O artigo 114.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do código aduaneiro enunciava:

«1. Sem prejuízo do disposto no artigo 115.º, o regime do aperfeiçoamento ativo permite a utilização no território aduaneiro da Comunidade, em uma ou mais operações de aperfeiçoamento:

a) Das mercadorias não comunitárias destinadas à reexportação do território aduaneiro da Comunidade sob a forma de produtos compensadores, sem que tais mercadorias sejam sujeitas a direitos de importação nem a medidas de política comercial;

[...]

2. Entende-se por:

a) Sistema suspensivo: o regime de aperfeiçoamento ativo na forma prevista na alínea a) do n.º 1.»

Sexta Diretiva

9 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1). No entanto, atendendo à data dos factos do litígio no processo principal, este continua a reger-se pela Sexta Diretiva.

10 O artigo 2.º da Sexta Diretiva previa:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

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

2. As importações de bens.»

11 O artigo 3.º, n.os 1 a 3, da Sexta Diretiva enunciava:

«1. Na aceção da presente diretiva, entende-se por:

— 'território de um Estado-Membro': o território do país, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.os 2 e 3,

— 'Comunidade' e 'território da Comunidade': o território dos Estados-Membros, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.os 2 e 3,

— 'território terceiro' e 'país terceiro': qualquer território que não corresponda aos definidos nos n.os 2 e 3 como o território de um Estado-Membro.

2. Para efeitos de aplicação da presente diretiva, o 'território do país' corresponde ao âmbito de aplicação do [Tratado CE], tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo [299.° CE].

3. Ficam excluídos do território do país os seguintes territórios nacionais:

— República Federal da Alemanha:

— ilha de Helgoland,

território de Busingen;

— Reino de Espanha:

— Ceuta,

Melilha;

— República Italiana:

— Livigno,

Campione d'Italia,

as águas nacionais do Lago Lugano.

Ficam igualmente excluídos do território do país os seguintes territórios nacionais:

— Reino de Espanha:

— ilhas Canárias;

— República Francesa:

— departamentos ultramarinos;

— República Helénica:

— Άγιο Όπος (Montes Altos).»

12 Segundo o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, entende-se por «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

13 O artigo 7.º, n.ºs 1 a 3, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva dispunha:

«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 na 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.»

14 Nos termos do artigo 10.º, n.ºs 1 a 3, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva:

«1. Para efeitos do disposto na presente diretiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]

3. 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.»

15 Na sua redação resultante do artigo 28.º-C, E, ponto 1, da Sexta Diretiva, o artigo 16.º desta, intitulado «Isenções especiais relacionadas com o tráfego internacional de bens», dispunha, no seu n.º 1:

«Sem prejuízo de outras disposições fiscais comunitárias, os Estados-Membros podem, sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º, adotar medidas especiais para isentar as operações adiante enunciadas ou algumas delas, desde que não se destinem a utilização definitiva e/ou a consumo final e que o montante do [IVA] devido à saída dos regimes ou situações referidos nos pontos A a E corresponda ao montante do imposto devido se cada uma dessas operações tivesse sido tributada no território do país.

[...]

B. As entregas de bens que se destinem a ser:

[...]

c) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento ativo;

[...]

Os locais referidos nas alíneas a), b), c) e d) são os definidos como tais nas disposições aduaneiras comunitárias em vigor.

[...]

D. As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas:

a) Nos locais referidos nas alíneas a) a d) do ponto B, com manutenção de uma das situações nelas mencionadas;

b) Nos locais referidos na alínea e) do ponto B, com manutenção da situação nela mencionada, no território do país.

Sempre que os Estados-Membros utilizem a faculdade prevista na alínea a) em relação às operações efetuadas num entreposto aduaneiro, tomarão as medidas necessárias para garantir a definição de regimes de entrepostos não aduaneiros que permitam a aplicação da alínea b) a operações idênticas efetuadas em entrepostos não aduaneiros, relativas a bens enumerados no anexo J.

[...]»

Direito nacional

16 Segundo o artigo 46.º, n.º 1, da Constituição da República Eslovaca, qualquer pessoa tem direito a invocar os seus direitos, em conformidade com a lei, perante um tribunal independente e imparcial.

17 A Lei n.º 222/2004, de 6 de abril de 2004, do imposto sobre o valor acrescentado (n.º 1/2004 Z. z), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «lei do IVA»), visa transpor a Sexta Diretiva para a ordem jurídica eslovaca.

18 O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da referida lei prevê que a entrega de mercadorias a título oneroso, efetuada no território nacional, por um sujeito passivo, está sujeita a IVA.

19 O artigo 2.º, n.º 2, alínea a), da mesma lei enuncia que, para efeitos do IVA, entende-se por território nacional o território da República Eslovaca.

20 O artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da lei do IVA dispõe que se entende por entrega de bens a entrega de um bem corpóreo da qual decorra uma alteração do direito de propriedade.

21 Segundo o artigo 12.º da referida lei, entende-se por importação de mercadorias a introdução de mercadorias no território da União Europeia, provenientes do território de países terceiros, aplicando-se ao imposto, no momento da importação de mercadorias no território nacional, as disposições da legislação aduaneira, sem prejuízo de outras disposições previstas nessa lei.

22 Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, alínea a), da mesma lei, o lugar da entrega dos bens, caso a entrega esteja relacionada com um envio ou um transporte de bens, é o local onde o bem se encontra no momento da partida da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, sem prejuízo da exceção referida no n.º 1, alínea b), desse artigo, no n.º 2 do mesmo artigo e no artigo 14.º dessa lei.

23 O artigo 18.º, n.º 2, da lei do IVA dispõe que se uma mercadoria importada, no momento da sua introdução no território da União, se encontrar em depósito temporário ou estiver colocada numa zona franca ou num entreposto franco, ou estiver colocada sob o regime de entreposto aduaneiro, sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob o regime de importação temporária com isenção total dos direitos de importação, ou se for admitida nas águas territoriais, o lugar da importação é o Estado-Membro onde cessam estas medidas aduaneiras.

24 O artigo 19.º, n.º 1, da referida lei prevê que o IVA é exigível no dia da entrega das mercadorias, sendo esse dia aquele em que o comprador adquire o direito de dispor das mercadorias enquanto proprietário.

25 O artigo 69.º, n.º 1, da mesma lei enuncia que é devedor do IVA o sujeito passivo que entrega mercadorias ou fornece serviços no território nacional.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

26 Resulta da decisão de reenvio e das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que a Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (Administração Fiscal para determinados sujeitos passivos, a seguir «Daňový úrad») procedeu a uma inspeção tributária da Profitube, em matéria de IVA, referente aos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2005, bem como de janeiro, fevereiro, abril, maio e dezembro de 2006.

27 Desta inspeção tributária resultou que, durante o período inspecionado, a sociedade SSIM a.s., estabelecida em Košice, mandou vir da Ucrânia mercadorias semiacabadas em aço, a saber, bobinas laminadas a quente, que vendeu à Profitube. Estas bobinas, armazenadas num entreposto aduaneiro público, utilizado por esta última e situado no território da República Eslovaca, foram colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro, na aceção do artigo 98.º do código aduaneiro.

28 As referidas bobinas laminadas a quente foram em seguida colocadas sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo, na aceção do artigo 114.º do código aduaneiro, para serem transformadas em perfis em aço.

29 A Profitube vendeu esses perfis em aço (a seguir «mercadorias em causa») à sociedade Mercurius s.r.o., estabelecida em Košice e registada como sujeito passivo de IVA (a seguir «venda controvertida»). As mercadorias em causa foram novamente colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro. A Profitube considerou que a venda controvertida não estava sujeita a IVA.

30 Durante todo o tempo em que foram realizadas estas inspeções dos exercícios tributários de 2005 e de 2006, as mercadorias em causa ficaram no mesmo entreposto aduaneiro público.

31 Por decisões de 27 de junho de 2006, a Daňový úrad considerou que, não tendo pago o IVA relativo à venda controvertida, a Profitube violou o artigo 69.º, n.º 1, da lei do IVA, lido em conjugação com os seus artigos 2.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, alínea a), 8.º, n.º 1, alínea a), 13.º, n.º 1, alínea a), e 19.º, n.º 1.

32 A este respeito, a Daňový úrad considerou que, através da venda de mercadorias armazenadas num entreposto aduaneiro público situado no território da República Eslovaca, a Profitube efetuou uma entrega de mercadorias que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da lei do IVA, está sujeita ao imposto.

33 Por decisões de 25 de outubro de 2007, o Daňové riaditeľstvo confirmou as decisões da Daňový úrad.

34 Por sentença de 23 de julho de 2008, o Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava) julgou procedente o recurso interposto pela Profitube das decisões do Daňové riaditeľstvo, para o qual remeteu o processo. O Krajský súd v Bratislave considerou, nomeadamente, que bens provenientes de um país terceiro devem ser introduzidos em livre prática para estarem sujeitos ao IVA.

35 Tendo o Daňové riaditeľstvo interposto recurso desta sentença, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo da República Eslovaca), por acórdão de 20 de outubro de 2009, revogou a sentença do Krajský súd v Bratislave, declarando que um entreposto aduaneiro situado no território de um Estado-Membro faz juridicamente parte deste território. O Daňové riaditeľstvo teve assim razão ao considerar que a venda controvertida constituía uma entrega de bens a título oneroso, efetuada no território nacional, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da lei do IVA. Por outro lado, as mercadorias em causa não foram objeto de uma importação, na aceção do artigo 12.º da mesma lei.

36 A Profitube recorreu desse acórdão do Najvyšší súd Slovenskej republiky para o Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional da República Eslovaca). Por acórdão de 27 de outubro de 2010, este último órgão jurisdicional anulou o acórdão do Najvyšší súd Slovenskej republiky e remeteu-lhe o processo para que este fosse novamente julgado.

37 O Ústavný súd Slovenskej republiky considerou que o Najvyšší súd Slovenskej republiky violou o direito fundamental da Profitube à proteção jurisdicional, na aceção do artigo 46.º, n.º 1, da Constituição da República Eslovaca, e o seu direito a um processo equitativo, na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950. O tribunal superior indicou, nomeadamente, que o Najvyšší súd Slovenskej republiky não examinou a questão da aplicação do artigo 12.º da lei do IVA, segundo o qual, em caso de importação, a legislação aduaneira tem prioridade sobre essa lei.

38 Foi nestas circunstâncias que o Najvyšší súd Slovenskej republiky decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Numa situação em que, nos anos de 2005 e 2006, num entreposto aduaneiro público situado no território de um Estado-Membro da União Europeia foram [importados], por um importador desse Estado-Membro, bens provenientes do território de um Estado não pertencente à União Europeia (Ucrânia), bens esses que foram posteriormente transformados no referido entreposto aduaneiro em regime de aperfeiçoamento ativo no âmbito do sistema suspensivo e em que o produto final, em vez de ser imediatamente exportado, na aceção do artigo 114.º do [código aduaneiro], foi cedido, nesse mesmo entreposto, pela entidade que o transformou a outra sociedade do referido Estado-Membro, a qual, a partir do referido entreposto aduaneiro, não a colocou em livre prática mas a recolocou, em seguida, em regime de depósito aduaneiro — à referida venda de bens nesse entreposto aduaneiro aplica-se sempre e apenas a regulamentação aduaneira comunitária ou a situação jurídica, com a venda em causa, sofreu uma modificação que faz com que a referida operação fique sujeita ao regime da [Sexta Diretiva], ou seja, é possível, para efeitos do regime do [IVA] na aceção da Sexta Diretiva, considerar um entreposto aduaneiro público, situado no território de um Estado-Membro, parte do território da Comunidade, ou do território desse Estado-Membro, na aceção da definição constante do artigo 3.º da Sexta Diretiva?

2) É possível analisar a referida situação à luz da doutrina do abuso de direito elaborada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e relativa à aplicação da Sexta Diretiva [acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609] no sentido de que a [Profitube], com a cessão dos bens no entreposto aduaneiro público situado no território da República Eslovaca, já realizou uma cessão de bens a título oneroso no território nacional?

3) Caso seja dada resposta afirmativa à primeira questão, ficando a operação em questão sujeita ao regime da Sexta Diretiva, essa operação constitui o facto gerador do imposto:

   a) associado à exigibilidade do imposto, na aceção do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva, enquanto cessão de bens ocorrida num entreposto aduaneiro situado no território da República Eslovaca, ou

   b) porque, posteriormente à importação dos bens a partir de um país terceiro (artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Diretiva), ou seja, durante a sua permanência no referido entreposto aduaneiro, o regime aduaneiro deixou de ser aplicável com a cessão dos bens depositados a outra pessoa de um Estado-Membro?

4) Os objetivos definidos no preâmbulo da Sexta Diretiva, especialmente os objetivos do [Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT)] [Acordo que figura no anexo 1A do Acordo que institui a Organização Mundial do Comércio (OMC), aprovado pela Decisão 94/800/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 1994, relativa à celebração, em nome da Comunidade Europeia e em relação às matérias da sua competência, dos acordos resultantes das negociações multilaterais do Uruguay Round (1986/1994) (JO L 336, p. 1)], são alcançados quando uma cessão de bens importados de um país terceiro para o entreposto aduaneiro, aí posteriormente transformados e cedidos a outra pessoa desse Estado-Membro num entreposto aduaneiro, situado no território de um Estado-Membro da Comunidade Europeia, não é sujeita ao regime do [IVA] no referido Estado-Membro?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e terceira questões

39 Com a sua primeira e terceira questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se quando mercadorias provenientes de um país terceiro tiverem sido colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro num Estado-Membro e, em seguida, tiverem sido transformadas sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo, e, posteriormente, tiverem sido vendidas e de novo colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro, ficando, durante todo o tempo em que foram realizadas estas operações, no mesmo entreposto aduaneiro situado no território deste Estado-Membro, a venda dessas mercadorias está sujeita ao IVA e, em caso de resposta afirmativa, qual é o facto gerador do imposto.

40 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.

41 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.

42 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 Comunidade de um bem que não preenche as condições enunciadas nos artigos 23.° CE e 24.° CE.

43 Por sua vez, o artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva precisa que quando esse bem 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), ponto B, do artigo 16.º da mesma diretiva, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

44 No presente caso, as mercadorias em causa, provenientes de um país terceiro, foram colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro de um Estado-Membro, em seguida, sob o do aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo, e foram vendidas antes de serem de novo colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro nesse mesmo Estado-Membro.

45 Por conseguinte, essas mercadorias foram colocadas, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob os dois regimes a que se refere o artigo 16.º, n.º 1, ponto B, alínea c), da Sexta Diretiva.

46 Na medida em que as mercadorias em causa ainda não tinham saído desses regimes na data em que ocorreu a venda controvertida, embora tenham sido materialmente introduzidas no território da União, não se pode considerar que foram objeto de uma «importação» na aceção do artigo 2.º, ponto 2, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 9 de fevereiro de 2006, Comissão/Reino Unido, C-305/03, Colet., p. I-1213, n.º 41).

47 A este respeito, o facto de essas mercadorias terem mudado de regime aduaneiro não é suscetível de lhes conferir a qualidade de mercadorias importadas, na medida em que os dois regimes aduaneiros são visados pelo artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Diretiva.

48 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, ponto 2, da Sexta Diretiva.

49 Nestas condições, há que examinar, num segundo momento, se a venda de mercadorias como as que estão em causa no processo principal constitui uma entrega de bens, efetuada a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva.

50 A este respeito, primeiro, há que referir que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, entende-se por «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. A jurisprudência do Tribunal de Justiça precisa que este conceito inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor desse bem como se fosse o seu proprietário (v., nomeadamente, acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colet., p. I-285, n.º 7, e de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 59).

51 Segundo, uma entrega de bens, efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, pressupõe a existência de um nexo direto entre o bem entregue e o contravalor recebido (v. acórdãos de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colet., p. 1443, n.º 12, e de 7 de outubro de 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, Colet., p. I-9187, n.º 51).

52 Terceiro, a entrega de bens tem de ser efetuada por um «sujeito passivo agindo nessa qualidade». Um sujeito passivo age nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua atividade tributável (acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10, n.º 49). No presente caso, resulta da decisão de reenvio que a Profitube é um sujeito passivo registado para efeitos do IVA.

53 Daqui resulta que uma venda como a venda controvertida constitui uma entrega de bens, efetuada a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. No processo principal, o lugar da entrega era o local onde o bem se encontrava na data da referida venda, a saber, o entreposto aduaneiro público utilizado pela Profitube, situado no território eslovaco.

54 Quarto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, mais especificamente, se um entreposto aduaneiro situado no território de um Estado-Membro se encontra «no território do país», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva.

55 A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, o «território do país» corresponde ao âmbito de aplicação territorial do Tratado CE, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo 299.º CE.

56 O artigo 299.º CE enumera, no seu n.º 1, os Estados-Membros aos quais o Tratado CE é aplicável, prevendo, nos números seguintes, disposições especiais relativas a certos territórios determinados.

57 Quanto ao artigo 3.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, exclui expressamente certos territórios nacionais do âmbito de aplicação desta diretiva.

58 Ora, nenhuma das disposições mencionadas nos n.ºs 56 e 57 do presente acórdão nem nenhuma outra disposição da Sexta Diretiva prevê que os entrepostos aduaneiros, sejam eles públicos ou privados, não se encontram «no território do país», se se situarem no território de um Estado-Membro, como precisado no artigo 3.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. O código aduaneiro, no que respeita ao seu âmbito de aplicação, também não prevê nenhum estatuto especial para os entrepostos aduaneiros.

59 Por conseguinte, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, um entreposto aduaneiro encontra-se «no território do país» quando se situa no território de um Estado-Membro.

60 Por outro lado, importa referir que o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva não faz distinção consoante se trate de uma entrega de mercadorias comunitárias ou não. Deste modo, ao contrário do que a Profitube sustenta nas suas observações escritas, o facto de as mercadorias em causa não terem dado origem a uma importação não exclui, por si só, a existência de uma entrega no território de um Estado-Membro.

61 Em face do exposto, há que considerar que, em princípio, uma venda como a venda controvertida está sujeita ao IVA, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, ocorrendo o facto gerador no momento em que se efetua a entrega dos bens, em conformidade com o disposto no artigo 10.º, n.º 2, desta diretiva.

62 No entanto, o artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, atendendo aos regimes referidos nos pontos B e D deste mesmo número, prevê que os Estados-Membros têm a faculdade de isentar de IVA as entregas de bens que se destinem a ser colocados sob um regime de entreposto aduaneiro ou sob um regime de aperfeiçoamento ativo, ou ainda as entregas efetuadas em locais enumerados no ponto B, alíneas a) a d), com manutenção de uma destas situações, desde que essas operações não se destinem a uma utilização definitiva ou a um consumo final e que o montante do IVA devido à saída do regime corresponda ao montante do imposto devido se cada uma dessas operações tivesse sido tributada no território do país.

63 Por conseguinte, os Estados-Membros podem isentar certas operações efetuadas no território do país, relativas a bens colocados sob os regimes ou situações previstos no referido artigo 16.º, n.º 1, pontos B e D, entre os quais os regimes de entreposto aduaneiro e de aperfeiçoamento ativo, ou ainda as operações efetuadas num entreposto aduaneiro (v., neste sentido, acórdão Comissão/Reino Unido, já referido, n.º 40).

64 Como o advogado-geral referiu nos n.ºs 29 e 30 das suas conclusões, o artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva corrobora claramente a interpretação segundo a qual, em princípio, uma entrega de bens colocados sob um regime aduaneiro suspensivo, efetuada a título oneroso por um sujeito passivo num entreposto aduaneiro situado no território de um Estado-Membro, está sujeita ao IVA, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva.

65 No presente caso, como sustentam tanto a recorrente no processo principal como os Estados-Membros que apresentaram observações escritas e a Comissão Europeia, a venda controvertida está sujeita a IVA, a menos que a República Eslovaca tenha utilizado a faculdade, que lhe é concedida, de isentar esta venda do IVA, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, desta diretiva.

66 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a República Eslovaca fez uso dessa faculdade.

67 Por conseguinte, há que responder à primeira e terceira questões que, quando as mercadorias provenientes de um país terceiro tiverem sido colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro num Estado-Membro, tiverem em seguida sido transformadas sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo, e tiverem posteriormente sido vendidas e de novo colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro, ficando, durante todo o tempo em que foram realizadas estas operações, no mesmo entreposto aduaneiro situado no território deste Estado-Membro, a venda dessas mercadorias está sujeita ao IVA, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, a menos que o referido Estado-Membro tenha utilizado a faculdade, que lhe é concedida, de isentar esta venda do imposto, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, desta diretiva, facto que cabe ao órgão jurisdicional verificar.

Quanto à segunda e quarta questões

68 Atendendo à resposta dada à primeira e terceira questões, não há que responder à segunda e quarta questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto às despesas

69 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 (Primeira Secção) declara:

Quando as mercadorias provenientes de um país terceiro tiverem sido colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro num Estado-Membro, tiverem em seguida sido transformadas sob o regime de aperfeiçoamento ativo, sob a forma do sistema suspensivo, e tiverem posteriormente sido vendidas e de novo colocadas sob o regime de entreposto aduaneiro, ficando, durante todo o tempo em que foram realizadas estas operações, no mesmo entreposto aduaneiro situado no território deste Estado-Membro, a venda dessas mercadorias está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, 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, a menos que o referido Estado-Membro tenha utilizado a faculdade, que lhe é concedida, de isentar esta venda do imposto, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, desta diretiva, facto que cabe ao órgão jurisdicional verificar.

Assinaturas