Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

12 de maio de 2022 *

«Reenvio prejudicial — União aduaneira — Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 201.º — Devedores do imposto — IVA na importação — Código Aduaneiro da União — Regulamento (UE) n.º 952/2013 — artigo 77.º, n.º 3 — Responsabilidade solidária do representante aduaneiro indireto e da sociedade importadora — Direitos aduaneiros»

No processo C-714/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comissão Tributária Provincial de Veneza, Itália), por Decisão de 17 de novembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de dezembro de 2020, no processo

U.I. Srl

contra

Agenzia delle dogane e dei monopoli — Ufficio delle dogane di Venezia,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: I. Ziemele, presidente de Secção, T. von Danwitz (relator) e P. G. Xuereb, juízes,

advogado-geral: T. Ćapeta,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da U.I. Srl, por C. Santacroce e A. al Ferro, avvocati,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou, K. Georgiadis e G. Avdikos, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: italiano.

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart e F. Moro, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 201.º 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»), e do artigo 77.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269, p. 1, a seguir «Código Aduaneiro»).

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a U.I. Srl à Agenzia delle dogane e dei monopoli — Ufficio delle dogane di Venezia (Agência Aduaneira e dos Monopólios, Serviços Aduaneiros de Veneza, Itália) (a seguir «Agência Aduaneira») a respeito do pagamento pela U.I enquanto representante aduaneira indireta, além dos direitos aduaneiros relativos a operações de importação, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na importação.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 Os considerandos 43 e 44 da Diretiva IVA enunciam:

«43) Convém que os Estados-Membros disponham de inteira liberdade para designar o devedor do imposto na importação.

44) É necessário que os Estados-Membros possam aprovar disposições que prevejam que pessoas diferentes do devedor são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva dispõe que as importações de bens estão sujeitas a IVA.

5 Nos termos do artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, entende-se por importação de bens a introdução na União Europeia de um bem que não se encontre em livre prática, na aceção do artigo 29.º TFUE.

6 Segundo o artigo 70.º da Diretiva IVA, o facto gerador de IVA ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.

7 Nos termos do artigo 71.º da Diretiva IVA:

«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.»

8 O artigo 201.º desta diretiva tem a seguinte redação:

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

Código Aduaneiro

9 O artigo 5.º do Código Aduaneiro dispõe:

«Para efeitos do Código [Aduaneiro], entende-se por:

[…]

6) "Representante aduaneiro": qualquer pessoa designada por outra pessoa para executar junto das autoridades aduaneiras os atos e as formalidades exigidos pela legislação aduaneira;

[…]

12) "Declaração aduaneira": o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro, indicando, se for caso disso, os procedimentos específicos a aplicar;

[…]

15) "Declarante": a pessoa que entrega uma declaração aduaneira, uma declaração de depósito temporário, uma declaração sumária de entrada, uma declaração sumária de saída, uma declaração de reexportação ou uma notificação de reexportação em nome próprio, ou a pessoa em cujo nome é entregue essa declaração ou notificação;

[…]

18) “Dívida aduaneira”: a obrigação de uma pessoa pagar o montante dos direitos de importação ou de exportação que se aplicam a determinadas mercadorias ao abrigo da legislação aduaneira em vigor;

19) “Devedor”: uma pessoa responsável por uma dívida aduaneira;

20) “Direitos de importação”: os direitos aduaneiros devidos aquando da importação de mercadorias;

[…]»

10 Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, desse código:

«Qualquer pessoa pode designar um representante aduaneiro.

Essa representação pode ser direta — caso em que o representante aduaneiro atua em nome e por conta de outrem — ou indireta — caso em que o representante atua em nome próprio mas por conta de outrem.»

11 Figurando na secção 1, intitulada «Dívida aduaneira na importação», do capítulo 1, intitulado «Constituição da dívida aduaneira», do título III do referido código, intitulado «Dívida aduaneira e garantias», o artigo 77.º deste mesmo código dispõe:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação a sujeição de mercadorias não-UE passíveis de direitos de importação a um dos seguintes regimes aduaneiros:

a) Introdução em livre prática, incluindo ao abrigo das disposições relativas ao destino especial;

b) Importação temporária com isenção parcial de direitos de importação.

2. A dívida aduaneira é constituída no momento da aceitação da declaração aduaneira.

3. O declarante é o devedor. Em caso de representação indireta, é igualmente devedora a pessoa por conta de quem é feita a declaração aduaneira.

Caso uma declaração aduaneira referente a um dos regimes referidos no n.º 1 seja elaborada com base em informações de que resulte a não cobrança, total ou parcial, dos direitos de importação, é igualmente devedora a pessoa que prestou as informações necessárias à elaboração da declaração e que tinha ou deveria razoavelmente ter tido conhecimento de que essas informações eram falsas.»

12 Nos termos do artigo 84.º do Código Aduaneiro:

«Caso existam vários devedores do montante dos direitos de importação ou de exportação correspondente a uma mesma dívida aduaneira, aqueles ficam solidariamente obrigados ao pagamento daquele montante.»

Direito italiano

13 O artigo 1.º do Decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto do Presidente da República n.º 633, Relativo à Criação e Regulamentação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado), de 26 de outubro de 1972 (suplemento ordinário ao GURI n.º 292, de 11 de novembro de 1972; a seguir «Decreto n.º 633/1972»), dispõe:

«O imposto sobre o valor acrescentado aplica-se às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas no território do Estado no exercício da atividade da empresa, de um ofício ou de uma profissão, bem como às importações feitas por qualquer pessoa […]»

14 Nos termos do artigo 8.º desse decreto:

«Consideram-se entregas para exportação não tributáveis:

[…]

c) as entregas, incluindo as efetuadas por intermédio de comissários, de bens que não sejam edifícios e terrenos para construção, e as prestações de serviços a pessoas que efetuaram entregas para exportação ou operações intracomunitárias e que, a esse título, usam da faculdade de adquirir, incluindo por intermédio de comissários, ou importar bens e serviços sem pagamento de imposto.

[…]»

15 O artigo 17.º, n.º 1, do mesmo decreto dispõe:

«O imposto é devido pelas pessoas que efetuem cessões de bens ou prestações de serviços tributáveis, as quais devem pagá-lo à Fazenda Pública, cumulativamente para todas as operações efetuadas e após realizar a dedução prevista no artigo 19.º, segundo as modalidades e nos termos previstos no título II».

16 Nos termos do artigo 70.º, n.º 1, do mesmo decreto:

«O imposto sobre as importações é fixado, liquidado e cobrado por cada operação. No que respeita aos litígios e às sanções, são aplicáveis as disposições das leis aduaneiras relativas aos direitos cobrados na fronteira.»

17 O artigo 34.º do Decreto del Presidente della Repubblica n.º 43 Aprovazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Decreto do Presidente da República n.º 43, que aprova o texto único das disposições legislativas em matéria aduaneira), de 23 de janeiro de 1973 (suplemento ordinário ao GURI n.º 80, de 28 de março de 1973; a seguir «Decreto n.º 43/1973»), dispõe:

«São considerados "direitos aduaneiros" todos os direitos que a alfândega deve cobrar por força de lei, relativamente às operações aduaneiras.

Entre os direitos aduaneiros, constituem "direitos cobrados na fronteira": os direitos de importação e de exportação, os direitos niveladores e outros tributos sobre a importação ou a exportação previstos nos regulamentos comunitários e nas respetivas regras de aplicação e, no que respeita às mercadorias importadas, aos direitos de monopólio, as sobretaxas na fronteira e a qualquer outra sobretaxa de consumo a favor do Estado.»

18 Nos termos do artigo 38.º desse decreto:

«São obrigados a pagar os direitos aduaneiros, o proprietário da mercadoria, nos termos do artigo 56.º, e, solidariamente, todos aqueles por conta dos quais a mercadoria foi importada ou exportada. Para efeitos do pagamento do imposto, o Estado dispõe, além dos privilégios estabelecidos por lei, de um direito de retenção sobre os bens tributados. O direito de retenção pode igualmente ser exercido pelo pagamento de qualquer outro crédito do Estado relativo às mercadorias objeto de operações aduaneiras.»

19 O artigo 1.º do Decreto-Legge n.º 746 — Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (Decreto-Lei n.º 746, que aprova disposições urgentes em matéria de imposto sobre o valor acrescentado), de 29 de dezembro de 1983 (GURI n.º 358, de 31 de dezembro de 1983), convertido e alterado pela Lei n.º 17, de 27 de fevereiro de 1984 (GURI n.º 59, de 29 de fevereiro de 1984), na versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Decreto-Lei n.º 746/1983»), dispõe:

«As disposições do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), e n.º 2, do [Decreto n.º 633/1972], conforme alterado, são aplicáveis desde que:

a) o montante da contrapartida das entregas na exportação referidas nas alíneas a) e b) do mesmo artigo, registadas no ano anterior, seja superior a dez por cento do volume de negócios determinado nos termos do artigo 20.º do mesmo decreto […]

[…]

c) a intenção de utilizar a faculdade de efetuar aquisições ou importações sem aplicar o imposto resulte de uma declaração elaborada em conformidade com o modelo aprovado por decreto do Ministério das Finanças, que mencione o número de IVA do declarante e o serviço competente, transmitido por via eletrónica à Agenzia delle Entrate (Administração Fiscal), que emite um recibo eletrónico. […]»

20 O artigo 2.º, n.º 1, deste decreto-lei dispõe:

«As pessoas que efetuam operações sem pagamento do imposto na falta da declaração referida no artigo 1.º, n.º 1, alínea c), estão sujeitas ao pagamento de uma coima duas a seis vezes superior ao imposto não cobrado, para além do próprio imposto; Se a declaração for feita, apenas os fornecedores, os comitentes e os importadores que tenham feito a declaração são responsáveis pelo não pagamento do imposto.»

21 O artigo 3.º do Decreto legislativo n.º 374 — Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n.º 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n.º 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n.º 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n.º 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (Decreto-Legislativo n.º 374, que aprova a reorganização das instituições aduaneiras e a revisão dos procedimentos de apuramento e controlo no âmbito da execução da Diretiva 79/695/CEE [do Conselho], de 24 de julho de 1979, e da Diretiva 82/57/CEE [da Comissão], de 17 de dezembro de 1981, relativas aos procedimentos de introdução em livre prática de mercadorias, e a da Diretiva 81/177/CEE [do Conselho], de 24 de fevereiro de 1981, e da Diretiva 82/347/CEE [da Comissão],

de 23 de abril de 1982, relativas aos procedimentos de exportação das mercadorias comunitárias), de 8 de novembro de 1990 (suplemento ordinário à GURI n.º 291, de 14 de dezembro de 1990), dispõe:

«1. Os direitos aduaneiros são fixados, liquidados e cobrados em conformidade com o disposto no [Decreto n.º 43/1973] e nas demais leis aplicáveis em matéria aduaneira, salvo disposição em contrário nas respetivas leis específicas.

2. Os direitos, direitos niveladores e outros tributos na importação e na exportação previstos nos regulamentos comunitários são fixados, liquidados e cobrados em conformidade com as disposições dos referidos regulamentos e, quando estes remetam para a regulamentação dos diferentes Estados-Membros ou, em todo o caso, não prevejam qualquer disposição, em conformidade com as regras do [Decreto n.º 43/1973] e das outras leis aplicáveis em matéria aduaneira.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

22 Através de dois avisos de liquidação notificados em 15 de maio de 2017 e 6 de fevereiro de 2018 à U. I., sociedade sediada em Milão (Itália), a Agência Aduaneira retificou, respetivamente, 45 e 115 declarações de importação e fixou os montantes correspondentes de IVA na importação devido, a saber, 173 561,22 euros e 786 046,24 euros, acrescidos de juros. Considerou igualmente que a U. I., na qualidade de representante aduaneira indireta das sociedades importadoras A. SpA e U.C. Srl, sediada em Roma (Itália), a primeira em processo de insolvência, era solidariamente responsável pelo pagamento desse imposto com essas sociedades, nomeadamente por força dos artigos 77.º e 84.º do Código Aduaneiro.

23 Com efeito, no âmbito das suas operações de inspeção, a agência aduaneira considerou que as declarações de intenção juntas a essas declarações de importação não eram fiáveis, na medida em que se baseavam na afirmação errada de que essas sociedades importadoras eram exportadores habituais. Ora, uma vez que estas últimas não tinham efetuado operações suscetíveis de entrar no contingente de compra com isenção de IVA, as operações de importação verificadas não estavam isentas de IVA por força do artigo 1.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 746/1983.

24 A U.I. interpôs recurso desses dois avisos de liquidação para o órgão jurisdicional de reenvio, a Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comissão Tributária Provincial de Veneza, Itália), a fim de obter a declaração da sua ilegalidade.

25 Neste âmbito, a U.I. reconheceu ter efetuado, na qualidade de representante aduaneira indireta, as operações aduaneiras em causa em seu nome por conta das referidas sociedades importadoras, com base em mandatos de representação, e apresentado na alfândega as declarações correspondentes. Alegou, porém, que as normas com base nas quais tinham sido adotados os referidos avisos de liquidação, nomeadamente os artigos 77.º e 84.º do Código Aduaneiro, não eram suscetíveis de aplicação ao IVA. Acrescentou que, no ordenamento jurídico italiano, nenhuma disposição previa a responsabilidade solidária do representante aduaneiro indireto com a sociedade importadora pelo pagamento do IVA na importação e que o reconhecimento dessa responsabilidade solidária violaria o artigo 201.º da Diretiva IVA.

26 A Agência Aduaneira, por seu turno, pediu que fosse negado provimento aos referidos recursos. Sublinhou que o facto gerador da dívida fiscal de IVA em causa era constituído, à semelhança do da dívida aduaneira, pela importação e que esse facto gerador estava identificado na regulamentação aduaneira. Entende igualmente que se deve tomar como referência essa regulamentação para determinar a origem da dívida de IVA na importação e, portanto, para determinar que os devedores dessa dívida são as pessoas que apresentam as mercadorias na alfândega, a saber, como decorre da jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), o importador e o seu representante indireto, a título solidário.

27 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, segundo esta jurisprudência, a obrigação de pagar o IVA na importação se constitui no momento da apresentação das mercadorias à alfândega para a entrada no território da União, nos mesmos termos que os direitos aduaneiros. Trata-se do mesmo imposto que o IVA intracomunitário, como resulta nomeadamente do Acórdão de 17 de julho de 2014, Equoland, EU:C:2014:2091). Ora, embora o IVA na importação não figure entre esses direitos nem entre os impostos cobrados na fronteira em sentido estrito, mas sim entre os impostos abrangidos pelo direito nacional, partilha com os direitos aduaneiros o momento da tributação, como previsto no artigo 34.º do Decreto n.º 43/1973, pelo que, na medida em que o representante aduaneiro indireto apresenta a declaração de intenções à autoridade aduaneira, retomando-a na sua conta, é solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.

28 Esse órgão jurisdicional refere outra corrente nacional de jurisprudência segundo a qual, na falta de disposição expressa de direito nacional que preveja, em conformidade com o artigo 201.º da Diretiva IVA, as pessoas «designadas» como devedores do IVA na importação, não pode ser efetuada uma aplicação extensiva das normas do direito da União relativas às dívidas aduaneiras que regem a responsabilidade solidária do importador e do seu representante aduaneiro indireto.

29 O referido órgão jurisdicional refere ainda que, se os termos «designadas» ou «reconhecidas» utilizados nesse artigo forem interpretados em sentido estrito, no sentido de que o legislador nacional deve identificar expressamente as pessoas devedoras de IVA, deve declarar, no caso presente, que as disposições nacionais designam exclusivamente o importador como devedor desse imposto. Em contrapartida, em caso de interpretação ampla destes termos, esse mesmo órgão jurisdicional poderá aplicar extensivamente regras nacionais adotadas para tributos diferentes do IVA na importação, tais como os direitos aduaneiros.

30 Do mesmo modo, a interpretação do artigo 77.º, n.º 3, do Código Aduaneiro, nomeadamente a questão de saber se a sua aplicação deve ser limitada aos direitos aduaneiros, é determinante para a decisão da causa principal.

31 Nestas condições, a Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comissão Tributária Provincial de Veneza) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 201.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que, ao dispor que, "[n]a importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-Membro de importação", impõe a este último que adote uma norma estatal em matéria de IVA na importação (imposto de direito interno: que identifique expressamente as pessoas obrigadas ao respetivo pagamento: Tribunal de Justiça, processo C 272/13, de 17 de julho de 2014), Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091])?

2) Deve o artigo 77.º, n.º 3, do [Código Aduaneiro da União], relativ[amente] às dívidas aduaneiras na importação, segundo o qual "[e]m caso de representação indireta, é igualmente devedora a pessoa por conta de quem é feita a declaração aduaneira", ser interpretado no sentido de que o representante indireto é responsável não apenas pelos direitos aduaneiros mas também pelo IVA na importação, pelo simples facto de ser o "declarante na alfândega" em nome próprio?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

32 O Governo italiano sustenta que as questões prejudiciais são inadmissíveis por serem não só ambíguas mas também desprovidas de pertinência para a decisão da causa principal, na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio não aplicou a jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Tribunal de Cassação) que já decidiu a questão das pessoas responsáveis pelo IVA na importação. Além disso, no que respeita à primeira questão, as disposições nacionais e da União que identificam inequivocamente o facto gerador do IVA na importação e os seus devedores não foram explicitadas.

33 A este respeito, há que recordar que, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, n.º 24 e jurisprudência referida).

34 Daqui resulta que as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, n.º 25 e jurisprudência referida).

35 No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio, ao expor claramente as razões pelas quais se interroga sobre a interpretação das disposições do direito da União referidas nas suas questões prejudiciais, precisou que as respostas às mesmas eram determinantes para a decisão da causa principal, na medida em que a possibilidade de declarar a eventual responsabilidade solidária de U. I., enquanto representante aduaneiro indireto, dependia dessas respostas. Ora, o facto de esse órgão jurisdicional não ter aplicado a jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação) não pode privar de pertinência as questões relativas à interpretação do direito da União.

36 Além disso, o pedido de decisão prejudicial contém uma descrição do quadro factual e jurídico do litígio no processo principal, nomeadamente das disposições nacionais suscetíveis de serem aplicadas e da jurisprudência nacional pertinente, suficiente para permitir ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil às duas questões submetidas.

37 Assim, as questões prejudiciais são admissíveis.

Quanto à segunda questão

38 Com a sua segunda questão, a examinar primeiro, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 77.º, n.º 3, do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, unicamente segundo essa disposição, o representante aduaneiro indireto é devedor dos direitos aduaneiros devidos pelas mercadorias que declarou à alfândega e do IVA na importação relativamente a essas mesmas mercadorias.

39 Segundo jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que essa disposição faz parte (Acórdão de 18 de novembro de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, n.º 39 e jurisprudência referida).

40 Há que recordar que, de acordo com o artigo 18.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, o representante aduaneiro indireto age em nome próprio, mas por conta de outrem. Assim, quando este último apresenta a «declaração aduaneira», conforme definida no artigo 5.º, ponto 12, deste código, fá-lo em nome próprio, mas por conta da pessoa que lhe passou um mandato de representação e representa, de modo que, como acertadamente refere o órgão jurisdicional de reenvio, atua como «declarante», na aceção do artigo 5.º, ponto 15, desse código.

41 Em primeiro lugar, segundo o artigo 77.º, n.º 3, do Código Aduaneiro, o declarante é o devedor e, em caso de representação indireta, a pessoa por conta da qual a declaração aduaneira é feita é igualmente devedora.

42 Resulta da redação desta disposição que tanto o representante aduaneiro indireto, na qualidade de declarante, como o importador por conta do qual apresenta essa declaração têm a qualidade de devedores.

43 Em segundo lugar, o contexto e os objetivos da regulamentação em que se insere a referida disposição revelam que esta visa exclusivamente a dívida aduaneira e não também o IVA na importação.

44 Com efeito, por um lado, o artigo 77.º do Código Aduaneiro figura na secção 1 do capítulo 1 do título III desse código, com as epígrafes, respetivamente, «Dívida aduaneira na importação», «Constituição da dívida aduaneira» e «Dívida aduaneira e garantias». A este respeito, os n.ºs 1 e 2 desse artigo referem-se à dívida aduaneira.

45 Por outro lado, segundo o artigo 5.º, n.º 19, do referido código, o «devedor» é «uma pessoa responsável por uma dívida aduaneira».

46 Por outro lado, o artigo 84.º do mesmo código visa expressamente a dívida aduaneira ao prever que, quando várias pessoas são devedoras de direitos de importação ou de exportação correspondentes a essa dívida, são-no solidariamente.

47 Quanto ao conceito de «dívida aduaneira», este é definido no artigo 5.º, n.º 18, do Código Aduaneiro como a obrigação de pagar o montante dos «direitos de importação ou de exportação que se aplicam a determinadas mercadorias ao abrigo da legislação aduaneira em vigor».

48 Ora, o IVA na importação não faz parte dos «direitos de importação», na aceção do artigo 5.º, ponto 20, do referido código, que visa os direitos aduaneiros devidos aquando da importação de mercadorias.

49 Como refere a Comissão Europeia e a U. I. nas suas observações escritas, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o IVA a cobrar pela importação de bens não faz parte desses direitos de importação [v., neste sentido, quanto ao artigo 4.º, n.º 10, 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), correspondente ao artigo 5.º, n.º 20, do Código Aduaneiro, Acórdãos de 29 de julho de 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, n.º 47, e 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 81].

50 Por último, a legislação da União em matéria de IVA, particularmente o artigo 201.º da Diretiva IVA, não faz nenhuma remissão para as disposições do Código Aduaneiro no que respeita à obrigação de pagamento desse imposto, mas dispõe que essa obrigação incumbe à pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas pelo Estado-Membro de importação, como já o Tribunal de Justiça declarou [v., neste sentido, quanto ao artigo 21.º, n.º 2, 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), correspondente ao artigo 201.º da Diretiva IVA, Acórdão de 29 de julho de 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, n.º 52].

51 Daqui resulta que, por força unicamente do artigo 77.º, n.º 3, desse código, no que respeita ao pagamento do IVA na importação, a responsabilidade do representante aduaneiro indireto não pode ser declarada com a do importador que lhe passou um mandato de representação e que representa.

52 Em face do exposto, há que responder à segunda questão que o artigo 77.º, n.º 3, do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que, unicamente segundo esta disposição, o representante aduaneiro indireto apenas é devedor dos direitos aduaneiros devidos pelas mercadorias que declarou na alfândega e não, além disso, do IVA na importação relativamente a essas mesmas mercadorias.

Quanto à primeira questão

53 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, determinar se o artigo 201.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a responsabilidade do representante aduaneiro indireto pelo pagamento do IVA na importação, solidariamente com a do importador, pode ser declarada na falta de disposições nacionais que o designem ou reconheçam expressamente como devedor desse imposto.

54 A título preliminar, no que respeita ao IVA na importação e aos direitos aduaneiros, há que recordar que estes últimos apresentam, segundo jurisprudência constante, traços essenciais comparáveis na medida em que surgem devido à importação para a União e à subsequente introdução das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros. Este paralelismo é

confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a associar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação ao facto gerador e à exigibilidade dos direitos aduaneiros [Acórdãos de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:20, n.º 41, e de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar da constituição do IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 29 e jurisprudência referida].

55 Resulta da redação do artigo 201.º da Diretiva IVA, segundo o qual o IVA na importação «é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-Membro de importação», que esse artigo deixa aos Estados-Membros um poder de apreciação para designar as pessoas devedoras desse imposto, o que é confirmado pelo considerando 43 dessa diretiva, enunciando que estes últimos devem ter todas as oportunidades para designar o devedor do imposto na importação.

56 Assim, embora decorra desse artigo que os Estados-Membros devem designar pelo menos uma pessoa como devedor desse imposto, são livres de designar várias, o que resulta igualmente do considerando 44 da referida diretiva, nos termos do qual importa que os Estados-Membros possam adotar disposições que prevejam que outra pessoa diferente do devedor seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

57 Por conseguinte, tendo em conta o poder de apreciação conferido aos Estados-Membros pelo artigo 201.º da Diretiva IVA, é certo que lhes é permitido prever, para efeitos da aplicação deste artigo, que os devedores dos direitos aduaneiros serão igualmente devedores do IVA na importação e, particularmente, que o representante aduaneiro indireto será solidariamente responsável pelo pagamento desse imposto com a pessoa que lhe passou um mandato de representação e que representa.

58 A este respeito, há que recordar, antes de mais, que o artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE dispõe que «[a] diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios».

59 De acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as disposições de uma diretiva devem ser aplicadas com uma força obrigatória incontestável, com a especificidade, a precisão e a clareza necessárias, a fim de ser cumprida a exigência da segurança jurídica (Acórdão de 24 de outubro de 2013, Comissão/Espanha, C-151/12, EU:C:2013:690, n.º 26 e jurisprudência referida).

60 Para o efeito, é indispensável que a situação jurídica que decorre das medidas nacionais de transposição de uma diretiva seja suficientemente precisa e clara para permitir aos particulares em causa conhecerem a extensão dos seus direitos e obrigações (v., neste sentido, Acórdão de 14 de fevereiro de 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, n.º 60).

61 Além disso, o princípio da segurança jurídica exige, nomeadamente, que as normas jurídicas sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, particularmente quando possam ter consequências desfavoráveis para os indivíduos e para as empresas [Acórdãos de 30 de abril de 2019, Itália/Conselho (Quota de Pesca do espadarte mediterrânico), C-611/17, EU:C:2019:332, n.º 111, e de 26 de março de 2020, Hungeod e o., C-496/18 e C-497/18, EU:C:2020:240, n.º 93 e jurisprudência referida].

62 Nestas condições, cabe aos Estados-Membros, para efeitos da aplicação do artigo 201.º da Diretiva IVA, designarem ou reconhecerem a ou as pessoas devedoras de IVA na importação por meio de disposições nacionais suficientemente claras e precisas, no respeito do princípio da segurança jurídica.

63 Daqui resulta que a eventual responsabilidade do representante aduaneiro indireto pelo pagamento do IVA na importação prevista por um Estado-Membro, solidariamente com a pessoa que lhe passou um mandato de representação e que representa, deve estar prevista, explícita e inequivocamente, por tais disposições nacionais.

64 No caso, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, exclusivamente competente para interpretar o direito nacional, apreciar, à luz do conjunto das disposições do direito italiano, se essas disposições, nomeadamente os artigos 34.º e 38.º do Decreto n.º 43/1973, o artigo 3.º, n.º 2, do Decreto Legislativo n.º 374, de 8 de novembro de 1990, referido no n.º 21 do presente acórdão, e os artigos 1.º e 70.º, n.º 1, do Decreto n.º 633/1972, nos quais o Governo italiano se baseou, ou o artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 746/1983, referido pela Comissão, designam ou reconhecem, explícita e inequivocamente, o representante aduaneiro indireto como devedor de IVA na importação, além de ser devedor, como resulta dos n.ºs 42, 46 e 52 do presente acórdão, dos direitos aduaneiros solidariamente com o importador que lhe passou um mandato de representação e que representa, de acordo com o artigo 77.º, n.º 3, e com o artigo 84.º do Código Aduaneiro.

65 Atendendo a estas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 201.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a responsabilidade do representante aduaneiro indireto pelo pagamento do IVA na importação, solidariamente com a do importador, não pode ser declarada na falta de disposições nacionais que o designem ou reconheçam, explícita e inequivocamente, como devedor desse imposto.

Quanto às despesas

66 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 (Sexta Secção) declara:

1) O artigo 77.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União, deve ser interpretado no sentido de que, unicamente segundo esta disposição, o representante aduaneiro indireto apenas é devedor dos direitos aduaneiros devidos pelas mercadorias que declarou na alfândega e não, além disso, do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) na importação relativamente a essas mesmas mercadorias.

2) O artigo 201.º 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 a responsabilidade do representante aduaneiro indireto pelo pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado na importação, solidariamente com a do importador, não pode ser declarada na falta de disposições nacionais que o designem ou reconheçam, explícita e inequivocamente, como devedor desse imposto.

Assinaturas