

Processo C-435/03

British American Tobacco International Ltd

e

Newman Shipping & Agency Company NV

contra

Belgische Staat

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo hof van beroep te Antwerpen)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º e 27.º, n.º 5 – Imposto sobre o volume de negócios – Âmbito de aplicação – Facto gerador e base de incidência – Entrega de bens a título oneroso – Furto de mercadorias num entreposto fiscal»

Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro apresentadas em 25 de Maio de 2005

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 14 de Julho de 2005

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Operações tributáveis – Entregas de bens efectuadas a título oneroso – Conceito – Furto de mercadorias – Exclusão – Mercadorias sujeitas a um imposto especial sobre o consumo – Irrelevância*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 2.º)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Matéria colectável – Medidas nacionais derrogatórias – Legislação que submeta ao imposto operações diversas das enunciadas no artigo 2.º da Sexta Directiva, como o furto de mercadorias num entreposto fiscal – Inadmissibilidade*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 27.º, n.º 5)

1. O furto de mercadorias não constitui uma «entrega de bens a título oneroso» na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva 77/388 e não pode pois, enquanto tal, ser sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado. O facto de as mercadorias furtadas estarem sujeitas a um imposto especial sobre o consumo não tem qualquer influência sobre esta análise.

(cf. n.º 42, disp. 1)

2. A autorização para instituir medidas destinadas a facilitar o controlo da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, concedida a um Estado-Membro com fundamento no artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388, não autoriza este Estado a sujeitar a esse imposto operações diversas das enunciadas no artigo 2.º desta directiva. Essa autorização não pode servir de base legal a uma legislação nacional que submeta o furto de mercadorias num entreposto fiscal ao

pagamento do imposto sobre o valor acrescentado.

(cf. n.º 49, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de Julho de 2005 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º e 27.º, n.º 5 – Imposto sobre o volume de negócios – Âmbito de aplicação – Facto gerador e base de incidência – Entrega de bens a título oneroso – Furto de mercadorias num entreposto fiscal»

No processo C-435/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo hof van beroep te Antwerpen (Bélgica), por decisão de 7 de Outubro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Outubro de 2003, no processo

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (relator), e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da British American Tobacco International Ltd, por M. Houben, advocaat, mandatado por S. Crosby, solicitor,
- em representação da Newman Shipping & Agency Company NV, por G. Huyghe e P. Hoogmartens, advocaten,
- em representação do Governo belga, inicialmente por D. Haven, na qualidade de agente, e em seguida por M. Wimmer, na qualidade de agente, assistidos por M. van der Woude, avocat,
- em representação do Governo helénico, por S. Spyropoulos e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström van Lier e A.

Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 25 de Maio de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação, designadamente, dos artigos 2.º, 5.º e 27.º da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe as sociedades British American Tobacco International Ltd (a seguir «BATI») e Newman Shipping & Agency Company NV (a seguir «Newman») ao Belgische Staat, a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre tabacos manufacturados armazenados num entreposto fiscal e declarados em falta na sequência de furtos.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º da directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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

4 O artigo 5.º, n.º 1, da directiva dispõe:

«Por ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 O artigo 10.º, n.os 1 e 2, da directiva prevê:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

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 efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]»

6 Segundo o artigo 11.º da directiva, a base de incidência é constituída, no caso de entregas de bens, por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deva receber em relação a essas operações do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

7 Nos termos do artigo 27.º da directiva, sob a epígrafe «Medidas de simplificação»:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

[...]

5. Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1.»

8 A Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), é aplicável, designadamente, por força do seu artigo 3.º, n.º 1, aos tabacos manufacturados.

9 O artigo 6.º, n.º 1, da Directiva 92/12 prevê:

«O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

[...]»

Legislação nacional

10 O artigo 58.º, n.º 1, do código belga do IVA dispõe:

«Em relação aos tabacos manufacturados que são importados, adquiridos na acepção do artigo 25.º *ter* ou produzidos na Bélgica, o imposto é cobrado em todos os casos em que, por força das disposições legais ou regulamentares relativas ao regime fiscal dos tabacos, o imposto especial sobre o consumo belga deva ser pago. [...]

[...]

O imposto assim cobrado equivale ao imposto a que estão sujeitas as importações, as aquisições intracomunitárias e as entregas de tabacos manufacturados.

O Rei determina as modalidades de cobrança do imposto aplicável aos tabacos manufacturados e

quais as pessoas obrigadas ao seu pagamento.»

11 O artigo 58.º, n.º 1, do código do IVA estava em vigor aquando da adopção da directiva. Nos termos do seu artigo 27.º, n.º 5, o Reino da Bélgica, em 19 de Dezembro de 1977, notificou à Comissão esse artigo 58.º A notificação estava redigida do seguinte modo:

«B. Pagamento do imposto numa fase prévia.

1. Produtos de tabaco manufacturados

A fim de facilitar o controlo da cobrança do IVA, o IVA que é devido no momento da entrega de produtos de tabaco manufacturados é pago sobre o preço a pagar pelo consumidor, ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo, no momento da compra das cintas fiscais pelo fabricante ou pelo importador. Não há lugar à cobrança de IVA nos estádios subsequentes, mas não pode obviamente ser efectuada qualquer dedução. Todas as vendas de produtos de tabaco manufacturados devem ser facturadas com IVA [...]»

12 Nos termos do artigo 1.º do Decreto real n.º 13, de 29 de Dezembro de 1992, relativo ao regime dos tabacos manufacturados em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (*Belgisch Staatsblad*, de 31 de Dezembro de 1992, p. 28086, a seguir «Decreto real n.º 13»):

«[o] imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre os tabacos manufacturados [...] é exigível no mesmo momento que o imposto especial sobre o consumo.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A Newman explora um entreposto fiscal em Antuérpia, onde estavam armazenados tabacos manufacturados produzidos e embalados na Bélgica pela BATI, proprietária dessas mercadorias. Nenhuma cinta fiscal se encontrava aposta sobre as mesmas.

14 Em 4 de Dezembro de 1995 e 29 de Janeiro de 1996, bem como na noite de 14 para 15 de Junho de 1998, foram furtados cigarros desse entreposto. Esses furtos foram denunciados à polícia.

15 A administração belga das alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo notificou à Newman um aviso de liquidação intimando-a a pagar o imposto especial sobre o consumo e o IVA relativos aos cigarros em falta, em conformidade com o regime instituído pelo artigo 58.º, n.º 1, do código do IVA. Após uma reclamação infrutífera, a Newman pagou os montantes exigidos, embora sob reserva de todos os seus direitos em matéria de IVA. A BATI reembolsou integralmente a Newman dos referidos montantes.

16 A Newman e a BATI interpuseram para o rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen recurso contra o Belgische Staat, a fim de obter o reembolso dos montantes pagos.

17 Por decisão de 4 de Abril de 2001, foi negado provimento ao recurso. Através dessa decisão, o referido órgão jurisdicional considerou que o imposto especial sobre o consumo era devido em relação a mercadorias em falta na sequência de furtos e que, por conseguinte, por força do artigo 58.º, n.º 1, do código do IVA e do artigo 1.º do Decreto real n.º 13, o IVA era igualmente exigível relativamente às referidas mercadorias. Além disso, o rechtbank van eerste aanleg declarou que estas disposições tinham por objectivo simplificar a cobrança do imposto e eram, portanto, conformes ao artigo 27.º da directiva.

18 Em 7 de Maio de 2001, as recorrentes no processo principal interpuseram recurso dessa decisão para o hof van beroep te Antwerpen.

19 No que diz respeito ao imposto especial sobre o consumo, esse órgão jurisdicional considerou que foi concluída e executada uma transacção entre as partes, pondo assim cobro à discussão sobre a exigibilidade daquele imposto.

20 Relativamente ao IVA, o hof van beroep te Antwerpen observou que se a posição da administração das alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo, acolhida pelo juiz de primeira instância, fosse adoptada, não seria necessário determinar se o furto das mercadorias pode ser qualificado como «entrega de bens» na acepção da directiva. O facto gerador do IVA não é a entrega do bem nem a sua importação, mas a cobrança do imposto especial sobre o consumo.

21 Considerando, assim, que o argumento aduzido pelos recorrentes no processo principal, segundo o qual o regime instituído pelo artigo 58.º, n.º 1, do código do IVA e o artigo 1.º do Decreto real n.º 13 não são compatíveis com a directiva, é digno de ponderação, o hof van beroep te Antwerpen decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode haver uma entrega de bens na acepção da [...] directiva [...], com a consequente possibilidade de cobrança de IVA:

- em caso de ausência de qualquer contrapartida ou transacção a título oneroso?
- em caso de ausência da transferência do direito de dispor livremente dos bens como proprietário?
- se os bens não puderem ser legalmente colocados no mercado, porque foram furtados e se trata de mercadoria de contrabando?

2) A resposta à primeira questão é diferente se se tratar de produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo, e mais especificamente de tabacos manufacturados?

3) Se não for cobrado qualquer imposto especial sobre o consumo em relação a produtos sujeitos a esse imposto, a cobrança de IVA nesse caso é compatível com as disposições da [...] directiva [...]?

4) Os Estados-Membros podem completar as categorias de operações sujeitas a IVA, procedendo à notificação das mesmas à Comissão, nos termos do artigo 27.º, n.os 2 ou 5, da [...]directiva [...], para poderem cobrar o IVA, a nível nacional, em caso de furto de um entreposto fiscal de produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo, ou o artigo 2.º da [...] directiva [...] é exaustivo?

5) No caso de uma notificação à Comissão, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da [...] directiva [...], que se refira apenas ao pagamento antecipado do IVA por meio de cintas fiscais, um Estado-Membro está autorizado a completar as categorias das operações sujeitas a IVA, exigindo, por exemplo, o pagamento de IVA quando os produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo foram furtados de um entreposto fiscal?»

Quanto à pertinência das questões prejudiciais

22 A título preliminar, há que responder à argumentação do Governo belga segundo a qual as

questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio são desprovidas de pertinência e devem ser inteiramente reformuladas.

23 O Governo belga alega que estas questões resultam de uma interpretação errada das disposições do artigo 58.º, n.º 1, do código do IVA, que o Conselho o autorizou a manter em vigor em aplicação do artigo 27.º, n.º 5, da directiva.

24 Essas disposições têm por único objecto facilitar a cobrança do IVA, antes da ocorrência do seu facto gerador, e não criam uma nova categoria de operações tributáveis, não previstas pela directiva. O IVA assim pago só passa a receita definitiva do Estado se essa cobrança antecipada do IVA puder ser posteriormente imputada a uma operação tributável.

25 Se esta imputação não for finalmente possível, por não ocorrer qualquer operação tributável posterior, o montante do IVA é reembolsado ao sujeito passivo, em conformidade com o artigo 77.º do código do IVA e com os artigos 5.º e 11.º do Decreto real n.º 13. Podia ser este o caso, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, se a empresa demonstrasse que as mercadorias em falta foram efectivamente furtadas e não foram entregues. O regime notificado em 19 de Dezembro de 1977 não tem, assim, qualquer influência sobre o conceito de «entrega de bens» na acepção do artigo 2.º da directiva, pelo que a quarta e a quinta questões prejudiciais são desprovidas de utilidade para solucionar o litígio no processo principal. Por estas razões, também as primeira, segunda e terceira questões são desprovidas de pertinência.

26 Porém, a argumentação do Governo belga não permite concluir que as questões prejudiciais são desprovidas de utilidade para o órgão jurisdicional de reenvio.

27 Por um lado, não resulta dos termos da decisão de reenvio que a restituição do IVA pago antecipadamente seja possível em caso de furto de mercadorias sujeitas a um imposto especial sobre o consumo.

28 Por outro lado, mesmo admitindo que essa possibilidade se encontra prevista num caso desse tipo pela legislação nacional, só raramente estariam preenchidos os requisitos de prova exigidos para a restituição. Com efeito, resulta da resposta do Governo belga à questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça, relativa a esses requisitos de prova, que a vítima de um furto de mercadorias só pode obter a restituição do IVA se demonstrar, em primeiro lugar, que as mercadorias foram efectivamente furtadas e, em segundo lugar, que posteriormente ao furto não foram colocadas no mercado. A prova desta forma exigida desse facto negativo, além do mais inacessível ao conhecimento da vítima do furto, torna praticamente impossível o exercício do direito à restituição (v., neste sentido, a propósito da restituição de impostos instituídos em violação do direito comunitário, acórdãos de 9 de Novembro de 1983, *San Giorgio*, 199/82, *Recueil*, p. 3595, n.º 14, e de 9 de Fevereiro de 1999, *Dilexport*, C-343/96, *Collect.*, p. I-579, n.º 48).

29 Resulta da decisão de reenvio que os produtos de tabaco em causa no processo principal foram efectivamente furtados. O facto de o pagamento do IVA sobre esses bens sujeitos ao imposto especial sobre o consumo ter sido exigido precisamente na sequência do furto mostra bem que foi o próprio furto que desencadeou a sujeição a esse imposto. O facto decisivo não foi um acontecimento ulterior, como uma eventual introdução das mercadorias no circuito comercial pelos autores do furto. Por conseguinte, foi o próprio furto que objectivamente foi considerado o facto gerador do IVA pela administração fiscal belga.

30 Nestas condições, há que examinar as questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto às primeira, segunda e terceira questões

31 Através destas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por um lado, se o furto de mercadorias pode ser analisado como uma «entrega de bens a título oneroso» na aceção do artigo 2.º da directiva e, em consequência, ser sujeito a IVA e, por outro, se o facto de se tratar, no processo principal, de mercadorias sujeitas a um imposto especial sobre o consumo tem alguma influência sobre essa análise.

32 Em primeiro lugar, como alegam correctamente as recorrentes no processo principal e a Comissão, o furto de mercadorias não dá lugar, por definição, a qualquer contrapartida financeira a favor da pessoa que foi vítima desse furto. Por conseguinte não pode, enquanto tal, ser considerado uma entrega de bens efectuada «a título oneroso» na aceção do artigo 2.º da directiva (v., neste sentido, acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma, C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14).

33 Em segundo lugar, o furto de mercadorias não é abrangido pelo conceito de «entrega de bens», como resulta da directiva.

34 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, «[p]or ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

35 Resulta da letra dessa disposição que o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem. Esta concepção é conforme com a finalidade da directiva, a qual visa, designadamente, basear o sistema comum de IVA numa definição uniforme das operações tributáveis (acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8).

36 Ora, o furto de mercadorias transforma quem o comete em mero detentor destas. Não tem por efeito habilitar o seu autor a dispor das mercadorias nas mesmas condições que o seu proprietário. Não pode, assim, considerar-se que o furto opere uma transferência entre a vítima e o autor da infracção, na aceção da referida disposição da directiva.

37 Por último, contrariamente ao que alegam os Governos belga e helénico, o princípio da neutralidade fiscal não impõe de modo nenhum a equiparação de um furto de mercadorias a uma entrega de bens e não obsta à análise segundo a qual esse furto não constitui, enquanto tal, uma operação sujeita ao IVA.

38 É certo que a importação e a entrega ilegais de bens como os tabacos manufacturados em causa no processo principal, que não são proibidos por força da sua própria natureza ou das suas características particulares, estão sujeitas ao IVA, uma vez que esses bens são susceptíveis de ser introduzidos no comércio lícito e integrados no circuito económico. Além disso, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas (v., neste sentido, acórdão de 29 de Junho de 2000, Salumets e o., C-455/98, Colect., p. I-4993, n.os 19 e 20).

39 Todavia, o IVA é exigível nesses casos porque o facto gerador do imposto que é a importação ou a entrega das mercadorias ocorreu na sequência do furto, e a contrapartida desta operação, que constitui a base de incidência do imposto, pôde ser identificada.

40 Ora, como observou a Comissão, essa análise não pode aplicar-se ao furto enquanto tal,

que não constitui em si mesmo um facto gerador do imposto. Também não pode justificar que a operação posterior, ainda que provável, de introdução das mercadorias furtadas no circuito comercial seja imputada à vítima do furto, que não coincide com a pessoa que importou ou entregou efectivamente as referidas mercadorias. Além disso, se o furto fosse considerado, em nome do princípio da neutralidade fiscal, um facto gerador do imposto independentemente de ter ocorrido uma importação ou uma entrega e, por conseguinte, na falta de uma contrapartida identificável, a base de incidência seria puramente fictícia.

41 Quanto ao facto de mercadorias como as que estão em causa no processo principal estarem sujeitas a um imposto especial sobre o consumo não tem qualquer influência sobre o sentido da resposta a dar ao órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, nenhuma disposição da directiva associa a exigibilidade do IVA aos impostos especiais sobre o consumo. O facto gerador do IVA, através do qual são preenchidas as condições legais de exigibilidade do imposto, é a entrega ou a importação da mercadoria, e não a cobrança sobre esta última de impostos especiais sobre o consumo.

42 Por conseguinte, há que responder às primeira, segunda e terceira questões que o furto de mercadorias não constitui uma «entrega de bens a título oneroso» na acepção do artigo 2.º da directiva e não pode pois, enquanto tal, ser sujeito a IVA. O facto de mercadorias como as que estão em causa no processo principal estarem sujeitas a um imposto especial sobre o consumo não tem qualquer influência sobre essa análise.

Quanto às quarta e quinta questões

43 Através destas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se um Estado-Membro que foi autorizado, em aplicação do artigo 27.º, n.º 5, da directiva, a instituir modalidades de pagamento antecipado do IVA através de cintas fiscais pode, com fundamento na mesma autorização, sujeitar ao IVA operações diversas das previstas pelo artigo 2.º da directiva, aplicando esse imposto a produtos sujeitos ao imposto especial sobre o consumo que foram furtados de um entreposto fiscal.

44 Como o Tribunal de Justiça já declarou, as medidas nacionais derogatórias previstas no artigo 27.º, n.º 5, da directiva, permitidas «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais», são de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, n.º 29). Só podem derogar o respeito da base de incidência do IVA previsto no artigo 11.º da directiva dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objectivo (acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle, C-63/96, Colect., p. I-2847, n.º 24). A autorização concedida ao abrigo do artigo 27.º, n.º 5, da directiva não pode alargar-se para além da finalidade para a qual foi pedida (v., neste sentido, acórdão Skripalle, já referido, n.º 30).

45 Ora, como admite o Governo belga, as medidas que o Reino da Bélgica foi autorizado a manter, em aplicação do artigo 27.º, n.º 5, da directiva, têm como único objecto «facilitar o controlo da cobrança do IVA», prevendo, designadamente, que este é cobrado ao mesmo tempo que o imposto especial sobre o consumo, antes da ocorrência do facto gerador do imposto. Estas medidas são, assim, relativas ao momento de exigibilidade deste último, de modo a que coincida com o momento de cobrança do imposto especial sobre o consumo. Não dizem respeito às normas que determinam as operações sujeitas ao IVA e não podem, assim, criar uma nova categoria de operações tributáveis, não prevista pela directiva.

46 É certo que a manutenção destas medidas foi autorizada pelo Conselho simultaneamente com o objectivo de simplificação da cobrança do imposto e de luta contra a fraude ou a evasão fiscal, como é comprovado pelos termos da notificação feita em aplicação do artigo 27.º, n.º 5, da

directiva («[a] fim de facilitar o controlo da cobrança do IVA»). Todavia, o facto de a autorização também ter tido por finalidade a luta contra a fraude ou a evasão fiscal não teve por efeito autorizar o Reino da Bélgica a sujeitar ao IVA operações diversas das previstas no artigo 2.º da directiva.

47 Em qualquer caso, contrariamente ao alegado pelo Governo helénico, a criação de uma categoria de operações abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA e que não está prevista pelos artigos 2.º e 10.º da directiva não pode ser analisada como uma derrogação estritamente necessária para evitar o risco de evasão ou fraude fiscal, e não pode, consequentemente, ser legalmente adoptada ou mantida com fundamento no artigo 27.º, n.º 5, da directiva (v., neste sentido, a propósito de alterações de âmbito demasiado geral à determinação da base de incidência do IVA, acórdãos Comissão/Bélgica, já referido, n.º 31, de 9 de Julho de 1992, «K» Line Air Service Europe, C-131/91, Colect., p. I-4513, n.os 24 e 25, bem como Skripalle, já referido, n.os 26 e 31).

48 Consequentemente, a autorização concedida ao Reino da Bélgica com fundamento no artigo 27.º, n.º 5, da directiva não autorizou de modo nenhum este Estado-Membro a sujeitar o furto de tabacos manufacturados ao IVA.

49 Assim, há que responder às quarta e quinta questões que a autorização para instituir medidas destinadas a facilitar o controlo da cobrança do IVA, concedida a um Estado-Membro com fundamento no artigo 27.º, n.º 5, da directiva, não autoriza este Estado a sujeitar a esse imposto operações diversas das enunciadas no artigo 2.º da directiva. Essa autorização não pode servir de base legal a uma legislação nacional que submeta o furto de mercadorias num entreposto fiscal ao pagamento do IVA.

Quanto às despesas

50 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) O furto de mercadorias não constitui uma «entrega de bens a título oneroso» na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, e não pode pois, enquanto tal, ser sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado. O facto de mercadorias como as que estão em causa no processo principal estarem sujeitas a um imposto especial sobre o consumo não tem qualquer influência sobre esta análise.

2) A autorização para instituir medidas destinadas a facilitar o controlo da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, concedida a um Estado-Membro com fundamento no artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388, não autoriza este Estado a sujeitar a esse imposto operações diversas das enunciadas no artigo 2.º desta directiva. Essa autorização não pode servir de base legal a uma legislação nacional que submeta o furto de mercadorias num entreposto fiscal ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.