

61986J0299

ACORDAO DO TRIBUNAL DE JUSTICA (SEXTA SECCAO) DE 25 DE FEVEREIRO DE 1988. - ACCAO PENAL CONTRA RAINER DREXL. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL APRESENTADO PELA CORTE D'APPELLO DE GENOVA. - IMPOSTO SOBRE O VOLUME DE NEGOCIOS NA IMPORTACAO DE MERCADORIAS PELOS PARTICULARES. - PROCESSO 299/86.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 01213

Edição especial sueca página 00413

Edição especial finlandesa página 00419

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Imposto sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Imposto sobre o valor acrescentado aplicado aquando da importação por um particular de produtos provenientes de outros Estados-membros - Modo de cálculo

(Tratado CEE, artigo 95.º; Directiva do Conselho 77/388)

2. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Imposto sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Regime nacional de sanção à evasão fiscal - Diferenciação entre a importação e o regime anterior - Admissibilidade - Condições - Ausência de diferenças desproporcionadas entre as sanções

(Tratado CEE, artigo 95.º; Directiva do Conselho 77/388)

Sumário

1. O artigo 95.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que, em caso de importação de um bem de outro Estado-membro por um particular, que não deu lugar nem a um desagravamento para a exportação nem a uma franquia fiscal no Estado-membro de importação,

a aplicação do IVA sobre a importação deve ter em consideração a parte residual do IVA paga no Estado-membro de exportação e ainda incorporada no valor do bem no momento da importação, de forma a que o montante desta parte residual não seja incluído na matéria colectável e seja deduzida do IVA devido pela importação.

2. Ainda que as infracções ao imposto sobre o valor acrescentado sobre a importação e as infracções ao mesmo imposto quando incidente sobre as cessões de bens no interior do país se distingam por diferentes circunstâncias relativas tanto aos elementos constitutivos da infracção como à maior ou menor facilidade em descobri-la, circunstâncias que implicam que os Estados-membros não estão obrigados a prever um regime idêntico para as duas categorias de infracções, não pode ser justificada uma diferença manifestamente desproporcionada na severidade das sanções previstas para as duas categorias de infracção. Verifica-se essa desproporção quando a sanção prevista em caso de importação comporte, em regra geral, penas de prisão ou de apreensão de mercadoria, por força das normas previstas para a repressão do contrabando, enquanto que não estão previstas sanções comparáveis, ou não são aplicadas de forma generalizada, em caso de infracção ao imposto aplicado às transacções internas. Tal situação, susceptível de comprometer a livre circulação de mercadorias no interior da Comunidade, é incompatível com o artigo 95.º do Tratado.

Partes

No processo 299/86,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal, em aplicação do artigo 177.º do Tratado CEE, pela Corte d' appello (tribunal de segunda instância) de Génova que visa obter, no processo penal nele pendente

contra

Rainer Drexl,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 95.º do Tratado CEE,

O TRIBUNAL (Sexta Secção),

constituído pelos Srs. O. Due, presidente de secção, T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris e T. F. O' Higgins, juízes,

advogado-geral: M. Darmon

secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto

considerando as observações apresentadas:

- em representação de R. Drexl, recorrente no processo principal, por Giuseppe Conte e Giuseppe Michele Giacomini, advogados do foro de Génova,

- em representação do Governo da República Italiana, por Luigi Ferrari Bravo, chefe do Serviço Contencioso Diplomático, na qualidade de agente, assistido por M. Marcello Conti, avvocato dello Stato,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Giuliano Marengo e Johannes Fons Buhl, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 27 de Outubro de 1987, ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 8 de Dezembro de 1987, proferente o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 12 de Novembro de 1986, recebida no Tribunal em 1 de Dezembro seguinte, a Corte d' appello de Génova colocou, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 95.º do Tratado, com o objectivo de determinar a compatibilidade com esta disposição da legislação italiana em matéria de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado aos produtos importados de um outro Estado-membro por um particular.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de uma acção penal contra Rainer Drexler, cidadão alemão, residente em Loano, Itália, acusado do delito de contrabando por ter importado de forma ilícita um veículo automóvel da República Federal da Alemanha, ao introduzir e utilizar tal veículo em território italiano sem cumprir as disposições em matéria de importação temporária.

3 Resulta da decisão de reenvio que o arguido adquiriu na República Federal da Alemanha uma viatura usada da marca Volkswagen Golf, matriculada nesse país, embora continuasse a residir em Itália onde exercia a profissão de mecânico-dentista.

4 O Pretore de Albenga, juiz de primeira instância, avaliou a fraude ao imposto sobre o valor acrescentado (adiante designado por "IVA") em 1 134 000 LIT, ou seja, em 18% do valor, que não foi contestado, do veículo usado. Condenou o arguido, reconhecendo a existência de circunstâncias atenuantes, numa multa de 1 600 000 LIT que ficou suspensa, e na apreensão do veículo.

5 Perante a Corte d' appello, o arguido alegou, além do mais, que o veículo em questão tinha sido regularmente adquirido e matriculado na República Federal da Alemanha onde tinha sido liquidado o IVA à taxa de 13%, num montante de 2 148,57 DM.

6 Nestas condições a Corte d' appello de Génova suspendeu a instância para submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

"1) As normas comunitárias relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros quanto ao imposto sobre o volume de negócios (artigo 95.º do Tratado de Roma) proíbem aos Estados-membros submeter ao IVA as importações, originárias de outro Estado-membro, de veículos automóveis aí adquiridos e matriculados, tendo nele sido pago o IVA, sem que seja tomada em conta a parte residual do imposto sobre o valor acrescentado pago no Estado-membro exportador ainda englobado no valor da mercadoria no momento da importação?

2) O IVA aplicado por um Estado-membro às importações, sem tomar em conta a parte residual do imposto ainda englobado no valor da mercadoria, constitui, no caso de não ter sido cobrada essa importância, aquando da cessação dessas mesmas mercadorias entre particulares no interior do Estado, um imposto interno superior ao aplicado a idênticos produtos nacionais e por isso proibido, nos termos do artigo 95.º do Tratado?

3) As normas de direito comunitário que aplicam a mesma taxa de imposto às importações e às cessões do mesmo bem no interior do Estado-membro prevalecem sobre a norma nacional que, no caso de falta de pagamento do imposto no momento da importação, preveja um regime de sanções diferente, quanto à natureza e às entidades a quem incumbe a sua aplicação, do regime aplicável no caso de falta de pagamento do imposto relativamente a negócios jurídicos praticados no interior do país? Mais exactamente, as normas comunitárias relativas à uniformização do sistema fiscal e à supressão dos direitos aduaneiros no interior da Comunidade, combinadas com os princípios de proporcionalidade e de não discriminação estabelecidos pelo Tribunal de Justiça, opõem-se a uma disposição nacional (artigo 70.º do decreto do presidente da República de 26 de Outubro de 1972, n.º 633) que, ao considerar as infracções ao IVA sobre as importações dos Estados-membros como um crime de contrabando, lhes aplica as sanções, inclusivamente as penais, relativas aos direitos aduaneiros, diversamente do que sucede no caso de idênticas infracções praticadas na cessão dos mesmos bens no interior do Estado (artigo 50.º do Decreto do presidente da República)?"

7 Para mais ampla exposição do quadro jurídico e dos factos do processo principal, bem como das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo só serão adiante retomados na medida necessária à fundamentação do Tribunal.

8 As duas primeiras questões, que é necessário examinar em conjunto, respeitam ao montante do IVA sobre as importações que um Estado-membro pode aplicar a um particular que importou um bem usado de um outro Estado-membro. A terceira questão visa um problema diferente, o das sanções aplicadas às infracções ao IVA, mais severas no caso das importações do que no das transacções no interior do país.

Sobre as primeira e segunda questões

9 Deve recordar-se em primeiro lugar que, com base nos artigos 99.º e 100.º do Tratado, foi estabelecido por diversas directivas comunitárias um sistema comum do IVA. A sexta directiva do Conselho, de 17 de Março de 1979, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros relativas 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), prevê, no seu artigo 2.º, que estão sujeitas ao IVA não apenas as entregas e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo, mas também as importações de bens, quer sejam feitas por um sujeito passivo quer por um particular. O IVA sobre a importação destina-se, com o objectivo de garantir a neutralidade do sistema comum quanto à origem dos bens, a colocar os produtos importados na mesma situação que os nacionais similares quanto às cargas fiscais suportadas por estas duas categorias de mercadorias.

10 Segundo a jurisprudência constante do Tribunal, a aplicação do IVA sobre a importação não pode ter por consequência que um produto importado seja duplamente tributado, dado que tal resultado é contrário ao artigo 95.º do Tratado. Este problema coloca-se nomeadamente quando um particular importa um bem de um outro Estado-membro, sem beneficiar de uma franquia fiscal, dado que tal bem está já onerado pelo IVA desse Estado-membro, caso não tenha sido desonerado aquando da exportação como sucede se o exportador for um sujeito passivo.

11 O Tribunal concluiu que a importação de bens de um outro Estado-membro por um particular, na medida em que não tenham sido desonerados para efeitos de exportação, só pode dar lugar à cobrança de IVA sobre a importação na medida em que for tida em consideração a parte residual do IVA pago no Estado-membro de exportação que está ainda incorporado no valor do produto no momento da sua importação.

12 No seu acórdão de 21 de Maio de 1985 (Gaston Schul, 47/84, Recueil, p. 1491), o Tribunal sublinhou que, em tal caso, o montante do IVA sobre a importação deve ser calculado tendo em conta o montante do IVA pago no Estado-membro da exportação e ainda incorporado no valor do produto, de tal forma que não faça parte da matéria tributável e seja, além disso, deduzido do IVA devido sobre a importação.

13 Face às considerações expostas há que responder às primeira e segunda questões afirmando que o artigo 95.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que, em caso da importação de um bem de outro Estado-membro por um particular, que não tenha dado lugar nem a um desagravamento para a exportação nem a uma franquia fiscal no Estado-membro de importação, a aplicação do IVA sobre a importação deve ter em conta a parte residual do IVA paga no Estado-membro de exportação e ainda incorporada no valor do bem no momento da importação, de forma a que o montante dessa parte residual não seja incluído na matéria colectável e seja deduzido do IVA devido pela importação.

Sobre a terceira questão

14 Pela terceira questão o órgão jurisdicional nacional pretende saber se um regime de sanções que preveja sanções mais severas para as infracções ao IVA sobre a importação do que para as do IVA sobre as transacções no interior do país não é contrário ao artigo 95.º do Tratado, à igualdade de tratamento bem como ao princípio da proporcionalidade.

15 Resulta do processo que a legislação italiana faz distinção entre estas duas categorias de infracções. Com efeito, para as relativas ao IVA sobre a importação, aplica disposições da legislação aduaneira, enquanto que um outro regime é aplicável às violações das obrigações relativas ao pagamento do IVA sobre as cessões de bens e sobre as prestações de serviços no interior do país. Está demonstrado que as sanções previstas no quadro deste último regime, em regra geral, menos severas do que as que resultam da aplicação da legislação aduaneira.

16 A este respeito, o Governo italiano observou, a título preliminar, que os Estados-membros mantém competência exclusiva em matéria de sanções sobre infracções à sua legislação fiscal e que não é nem limitada pelo artigo 95.º do Tratado ou pelos princípios da não discriminação e da proporcionalidade, nem afectada pela harmonização em matéria de IVA, dado que esta visa apenas as disposições materiais das legislações nacionais com exclusão das questões de ordem penal.

17 Este argumento não pode ser acolhido na sua globalidade. Se é verdade que a legislação penal e o regime de sanções, mesmo em matéria fiscal, relevam da competência dos Estados-membros, o direito comunitário coloca limites no caso da legislação nacional ser susceptível de ter impacto sobre a neutralidade das imposições interiores face às trocas intercomunitárias, com o alcance pretendido pelo artigo 95.º do Tratado, bem como sobre o bomfuncionamento do sistema comum do IVA tal como resulta das directivas comunitárias.

18 Como o Tribunal já decidiu num outro contexto, o da liberdade de circulação de pessoas, que um sistema de sanções não pode ter por efeito comprometer as liberdades previstas pelo Tratado. Tal é o caso se uma sanção for tão desproporcionada à gravidade da infracção que se torne um entrave à liberdade garantida pelo direito comunitário (ver acórdão de 3 de Julho de 1980, Stanislau Pieck, 157/79, Recueil, p. 2171).

19 Por conseguinte, deve examinar-se, sob esta perspectiva, a compatibilidade com o Tratado de um duplo sistema de sanções às infracções ao IVA do tipo do previsto pela legislação italiana.

20 O recorrente no processo principal argumenta que o não pagamento do IVA deve ser considerado a mesma infracção, quer ocorra aquando da importação quer nas trocas internas e

que, em consequência, uma diferenciação do nível das sanções é contrária ao direito comunitário. A Comissão defende um ponto de vista comparável, sustentando que uma legislação nacional que conduz a reprimir sistematicamente o não pagamento do IVA sobre a importação através de sanções mais severas do que as aplicadas em caso do seu não pagamento nas entregas efectuadas no interior do país é incompatível com o artigo 95.º do Tratado.

21 O Governo italiano, porém, considera que as duas categorias de infracções não são comparáveis nem do ponto de vista dos elementos constitutivos das infracções nem quanto às normas aplicáveis. Quanto ao último ponto, o Governo chama a atenção sobre o artigo 10.º, n.º 3, da sexta directiva (já citada), segundo o qual as disposições relativas aos direitos aduaneiros podem aplicar-se no que respeita ao facto gerador e à exigibilidade do IVA sobre a importação; a directiva reconheceria assim a justificação de um regime do IVA sobre a importação alinhado pelo dos direitos aduaneiros. Quanto aos elementos constitutivos da infracção, o Governo afirma que as infracções ao IVA sobre a importação consistem no facto de fazer entrar um bem no interior do país sem pagar o imposto, enquanto as infracções ao IVA no interior só podem ser cometidas por sujeitos passivos submetidos a um conjunto de obrigações relativas à manutenção de contabilidade, à facturação, à declaração, etc.

22 Deve constatar-se a este respeito que as duas categorias de infracções em causa se distinguem por diferentes circunstâncias relativas tanto aos elementos constitutivos da infracção como à maior ou menor facilidade na sua descoberta. Com efeito, o IVA sobre a importação é cobrado aquando da simples entrada física do bem sobre o território do Estado-membro em causa, e não quando se verifica uma transacção. Estas diferenças implicam nomeadamente que os Estados-membros não são obrigados a prever um regime idêntico para as duas categorias de infracções.

23 Todavia, as referidas diferenças não podem justificar um afastamento manifestamente desproporcionado na severidade das sanções para elas previstas. Tal desproporção existe quando a cessão prevista em caso de importação comporta, em geral, penas de prisão e o confisco da mercadoria, por força de normas previstas para a repressão do contrabando, enquanto que não são previstas ou, em regra geral, aplicadas, sanções comparáveis em caso de infracção ao regime do IVA referente às transacções internas. Tal situação pode efectivamente ter por efeito comprometer a liberdade de fazer circular mercadorias no interior da Comunidade sendo por isso incompatível com o artigo 95.º do Tratado.

24 Com efeito, como o Tribunal considerou no seu acórdão de 5 de Maio de 1982 (Gaston Schul, 15/81, Recueil, p. 1409), a interpretação do artigo 95.º deve ter em conta as finalidades do Tratado enunciadas nos artigos 2.º e 3.º, entre as quais figura, em primeiro lugar, o estabelecimento de um mercado comum no qual todos os entraves às trocas são eliminados tendo em vista a fusão dos mercados nacionais num mercado único em condições tão próximas quanto possível das de um mercado interno. O Tribunal acrescentou que é importante que as vantagens deste mercado sejam igualmente asseguradas, para além do comércio profissional, aos particulares que realizem operações económicas para lá das fronteiras nacionais.

25 Assim, deve responder-se à terceira questão no sentido de que uma legislação nacional que sanciona mais severamente as infracções ao IVA sobre as importações que as do IVA sobre ascessões de bens no interior do país é incompatível com o artigo 95.º do Tratado na medida em que essa diferença seja desproporcionada face às diferenças entre as duas categorias da infracções.

Decisão sobre as despesas

Sobre as despesas

26 As despesas efectuadas pelo Governo da República Italiana e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não podem ser objecto de reembolso. Revestindo o processo, face às partes na acção principal, o carácter de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, cabe a este decidir sobre as despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pela Corte d' appello de Génova por decisão de 12 de Novembro de 1986, declara:

- 1) O artigo 95.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que, em caso de importação de um bem de outro Estado-membro por um particular, que não deu lugar nem a um desagravamento para a exportação nem a uma franquía fiscal no Estado-membro de importação, a aplicação do IVA à importação sobre a importação deve ter em consideração a parte residual do IVA paga no Estado-membro de exportação e ainda incorporada no valor do bem no momento da importação, de forma a que o montante desta parte residual não seja incluído na matéria colectável e seja deduzido do IVA devido pela importação.*
- 2) Uma legislação nacional que sanciona mais severamente as infracções ao IVA sobre as importações do que as cometidas em relação ao IVA sobre as cessões de bens no interior do país é incompatível com o artigo 95.º do Tratado na medida em que esta diferença seja desproporcionada face às diferenças entre as duas categorias de infracções.*