

|

61999J0371

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 11 de Julho de 2002. - Liberexim BV contra Staatssecretaris van Financiën. - Pedido de decisão prejudicial: Hoge Raad - Países Baixos. - Sexta Directiva IVA - Importação por saída de um regime aduaneiro - Transporte rodoviário sob o regime TIR ou o regime de trânsito comunitário externo - Mudança de tractor - Descarga do reboque com destruição dos selos - Subtracção à fiscalização aduaneira. - Processo C-371/99.

Colectânea da Jurisprudência 2002 página I-06227

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Operações tributáveis - Importação de bens - Bem entrado na Comunidade sob um regime aduaneiro particular previsto no artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva - Saída deste regime na sequência de vários actos irregulares praticados no território de diferentes Estados-Membros - Local de «saída» - Localização através do primeiro acto de subtracção à fiscalização aduaneira - Conceito de subtracção

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 7.º, n.º 3)

Sumário

\$\$\$O artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 92/111 que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, prevê que a importação de um bem, enquanto operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, é efectuada, no que se refere a um bem entrado na Comunidade sob um dos regimes aduaneiros particulares previstos nesta disposição, no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esse regime.

Quando determinadas mercadorias, transportadas por via rodoviária sob o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo, são introduzidas no mercado comunitário depois de terem sido sucessivamente praticadas várias infracções ou irregularidades no território de diferentes Estados-Membros a fim de determinar o local e o momento em que essas mercadorias saem do referido

regime na acepção da já referida disposição, e na ausência de uma disposição ad hoc do Regulamento n.º 2726/90 relativo ao trânsito comunitário, importa referir o artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2144/87 relativo ao nascimento da dívida aduaneira e, nomeadamente, as passagens das alíneas c) e d) desta disposição.

Com efeito, o local onde se produz a saída do referido regime aduaneiro visado no artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva corresponde não só ao local onde nasce a dívida fiscal nos termos desta mesma directiva, mas também àquele onde nasce a dívida aduaneira. Todavia, o artigo 2.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Regulamento n.º 2144/87 não determina, caso sejam cometidas, no território de diferentes Estados-Membros, várias irregularidades susceptíveis de entrar no seu campo de aplicação, qual dessas irregularidades deve ser tida em conta para determinar o momento e o local onde nasce a dívida aduaneira. A este respeito, o facto de terem sido colocadas mercadorias sob o regime de trânsito comunitário externo implica que as referidas mercadorias devam ser sujeitas, desde o início das operações no território da Comunidade e até serem cobrados direitos na importação devidos na sequência da saída deste regime, a fiscalização aduaneira.

Ora, se o primeiro acto praticado em violação do regime de trânsito comunitário externo não provoca forçosamente a saída das mercadorias do referido regime, uma irregularidade que deva ser qualificada de subtracção à fiscalização aduaneira tem sempre por consequência o nascimento da dívida aduaneira e, portanto, a saída das mercadorias do regime aduaneiro em causa. Por conseguinte, a saída do referido regime na acepção da disposição já referida da Sexta Directiva tem lugar no território do Estado-Membro onde é praticado o primeiro acto que pode ser qualificado de subtracção à fiscalização aduaneira.

Deve considerar-se uma subtracção à fiscalização aduaneira qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na regulamentação aduaneira comunitária.

Tal subtracção não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva.

(cf. n.os 38, 43-45, 50-52, 57, 61, disp. 1-2)

Partes

No processo C-371/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Liberexim BV

e

Staatssecretaris van Financiën,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 7.º, n.º 3, 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), conforme alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que

altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, D. A. O. Edward e A. La Pergola (relator), juízes,

advogado-geral: J. Mischo,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Liberexim BV, por R. G. A. Tusveld e G. J. van Slooten, belastingadviseurs,

- em representação do Governo neerlandês, por M. A. Fiersta, na qualidade de agente,

- em representação do Governo italiano, por U. Leanza, na qualidade de agente, assistido por I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. C. Schieferer, na qualidade de agente, assistido por J. Stuyck, avocat,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo neerlandês, representado por H. G. Sevenster, na qualidade de agente, do Governo do Reino Unido, representado por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por M. Hall, barrister, e da Comissão, representada por J. C. Schieferer, assistido por J. Stuyck, na audiência de 13 de Setembro de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Novembro de 2001,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por acórdão de 23 de Junho de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de Outubro seguinte, o Hoge Raad der Nederlanden colocou, nos termos do 234.º CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 7.º, n.º 3, 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), conforme alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Liberexim BV (a seguir «Liberexim») ao Staatssecretaris van Financiën, a propósito da obrigação imposta à Liberexim de pagar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») em razão da importação irregular, nos Países Baixos, de lotes de leite em pó.

Regulamentação comunitária

Disposições fiscais

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da Sexta Directiva, as importações de bens estão sujeitas a IVA.

4 O artigo 7.º da Sexta Directiva, que tem por título «Importações», determina:

«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 9.º e 10.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia.

[...]

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

3. Em derrogação do n.º 2, sempre que um bem referido na alínea a) do n.º 1 seja colocado desde a sua entrada no território da Comunidade sob um dos regimes a que se refere o n.º 1, ponto B, [a), b), c) e d),] 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 efectuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar colocado sob esses regimes.

[...]»

5 Nos termos do artigo 10.º, n.º 3, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Directiva:

«O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efectuada 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.

Todavia, quando os bens importados estão 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 se verificam o facto gerador [e] a exigibilidade desses direitos comunitários.»

Disposições aduaneiras

6 A Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias a coberto das cadernetas TIR, assinada em Genebra em 14 de Novembro de 1975 (a seguir «convenção TIR»), foi aprovada em nome da Comunidade Económica Europeia pelo Regulamento (CEE) n.º 2112/78 do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (JO L 252, p. 1; EE 02 F5 p. 46). O artigo 36.º da convenção TIR determina:

«Qualquer infracção às disposições da presente convenção tornará o contraventor passível, no país onde a infracção for cometida, das sanções previstas pela legislação desse país.»

7 O artigo 37.º da convenção TIR determina que, «[q]uando não for possível determinar o território onde a irregularidade foi cometida, considerar-se-á ter sido cometida no território da parte contratante onde foi constatada.»

8 O artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2726/90 do Conselho, de 17 de Setembro de 1990, relativo ao trânsito comunitário (JO L 262, p. 1), que figura no capítulo I, intitulado «Procedimento», do título V, intitulado «Trânsito comunitário externo», tem a seguinte redacção:

«O responsável principal é obrigado:

- a) A apresentar as mercadorias intactas e a declaração T1 na estância de destino no prazo prescrito e a respeitar as medidas de identificação tomadas pelas autoridades competentes;
- b) A respeitar as disposições relativas ao regime do trânsito comunitário;
- c) A pagar direitos e outras imposições eventualmente exigíveis na sequência de uma infracção ou irregularidade cometida no decurso ou por ocasião de uma operação de trânsito comunitário.»

9 O artigo 21.º, n.os 1 a 3, do mesmo regulamento determina:

«1. No caso de ruptura dos selos durante o transporte por uma causa independente da vontade do transportador, este deve pedir, no mais curto prazo, que tal facto seja lavrado em auto pelas autoridades competentes do Estado-[M]embro onde se encontra o meio de transporte. Se for possível, a autoridade interveniente aporá novos selos.

2. Em caso de acidente que torne necessário o transbordo para outro meio de transporte, é aplicável o disposto no artigo 20.º

3. Em caso de perigo iminente que torne necessária a descarga imediata, total ou parcial, o transportador pode tomar medidas por sua própria iniciativa. Fará menção disso na declaração T1. É aplicável nesse caso o n.º 1.»

10 O artigo 22.º do mesmo regulamento prevê:

«1. As mercadorias e a declaração T1 devem ser apresentadas na estância de destino.

2. [...]

3. A operação de trânsito comunitário pode terminar numa estância que não a prevista na declaração T1. Nesse caso, passa a ser essa a estância de destino.

4. Quando as mercadorias sejam apresentadas na estância de destino depois de findo o prazo fixado pela estância de partida e a inobservância desse prazo seja devida a circunstâncias devidamente justificadas e aceites pela estância de destino, não imputáveis nem ao transportador nem ao responsável principal, considera-se que este último respeitou o prazo fixado.»

11 Nos termos do artigo 23.º do Regulamento n.º 2726/90, «[a] operação de trânsito comunitário termina no momento da apresentação das mercadorias e da correspondente declaração T1 na estância de destino».

12 O artigo 34.º, n.º 1, deste regulamento, que figura no capítulo IV, intitulado «Irregularidades», do título V, dispõe:

«Quando se verifique que, no decurso ou por ocasião de uma operação de trânsito comunitário, foi cometida uma infracção ou uma irregularidade em determinado Estado-Membro, a cobrança dos direitos e demais imposições eventualmente exigíveis será efectuada por esse Estado-Membro, em conformidade com as disposições comunitárias ou nacionais, sem prejuízo do exercício de acções penais.»

13 O artigo 34.º, n.os 2 e 3, do Regulamento n.º 2726/90 estabelece os critérios que permitem determinar o Estado-Membro competente para proceder a essa cobrança quando não seja possível determinar o local onde a infracção ou a irregularidade foi cometida.

14 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Regulamento (CEE) n.º 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987, relativo à dívida aduaneira (JO L 201, p. 15), que figura na parte A, intitulada «Dívida aduaneira na importação», do título I, intitulado «Constituição da dívida aduaneira», tem a seguinte redacção:

«São factos constitutivos da dívida aduaneira na importação:

[...]

c) A subtracção de uma mercadoria, sujeita a direitos de importação, à fiscalização aduaneira decorrente da entrada em depósito provisório dessa mercadoria ou da sua sujeição a um regime aduaneiro que determine uma fiscalização aduaneira;

d) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito provisório ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida, ou a não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a este regime, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiveram reais consequências sobre o funcionamento correcto do depósito provisório ou do regime aduaneiro considerado.»

15 Nos termos do artigo 3.º, alíneas c) e d), do Regulamento n.º 2144/87:

«Considera-se como momento da constituição da dívida aduaneira na importação:

[...]

c) Nos casos referidos no n.º 1, alínea c), do artigo 2.º, o momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira;

d) Nos casos referidos no n.º 1, alínea d), do artigo 2.º, quer o momento em que cessa o cumprimento da obrigação cujo incumprimento dá origem à dívida aduaneira, quer o momento em que a mercadoria ficou sujeita ao regime aduaneiro em causa quando a posteriori se verifica que não foi na realidade cumprida uma das condições fixadas para a sujeição dessa mercadoria a este regime.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 Nos meses de Outubro e Novembro de 1993, entraram nos Países Baixos lotes de leite em pó provenientes da Lituânia. Por duas vezes, o transporte destes lotes foi efectuado a partir da Lituânia a coberto de cadernetas TIR referidas no artigo 3.º, alínea b), da convenção TIR (a seguir «cadernetas TIR»). Por sete vezes, o transporte foi efectuado a partir da fronteira do território aduaneiro da Comunidade a coberto de declarações T1 referidas no artigo 15.º do Regulamento n.º 2726/90 (a seguir «declarações T1»).

17 Os referidos lotes foram carregados na Lituânia em meios de transporte compostos por um tractor e um semi-reboque, ambos com matrícula deste país. Os lotes transportados a coberto das cadernetas TIR foram introduzidos no território aduaneiro comunitário na Alemanha, de acordo com as formalidades previstas para o efeito e continuaram a ser encaminhados a esse título. Depois de terem sido carregados nos referidos meios de transporte, os restantes lotes foram encaminhados por ferry para o território aduaneiro da Comunidade a fim de serem introduzidos na Alemanha sob controlo aduaneiro após a sua chegada. Estes últimos lotes foram

objecto de uma declaração de colocação sob regime de trânsito comunitário externo emitida por um agente aduaneiro estabelecido no porto de chegada.

18 Nos termos das disposições aplicáveis, as placas de matrícula do tractor e do semi-reboque foram inscritas nas cadernetas TIR e nas declarações T1.

19 As cadernetas TIR e as declarações T1 indicavam que os lotes de leite em pó deviam ser entregues em Portugal. No entanto, estas mercadorias foram transportadas para um terreno situado na Alemanha, perto da fronteira com os Países Baixos, local onde o semi-reboque foi separado do tractor inicial e ligado a um tractor munido de matrícula neerlandesa, sem que as autoridades disso tivessem sido informadas.

20 As mercadorias foram posteriormente encaminhadas para o território neerlandês. Não foram apresentadas, acompanhadas das cadernetas TIR ou das respectivas declarações T1, nem às estâncias de destino referidas nestas cadernetas e nestas declarações, como prevê o artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2726/90, nem a uma estância de destino situada nos Países Baixos.

21 Depois de terem sido vendidas à Liberexim e por esta revendidas a uma terceira sociedade neerlandesa, as mercadorias foram transportadas por conta desta última sociedade, para armazéns situados nos Países Baixos.

22 Por ter considerado que o artigo 18.º, n.º 1, alínea c), da Wet op de omzetbelasting 1968 (lei de 1968 do imposto sobre o volume de negócios) era aplicável porque os lotes de leite em pó tinham saído de um regime aduaneiro nos Países Baixos, o Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (controlador em matéria fiscal e aduaneira, Países Baixos), por carta de 26 de Janeiro de 1996, instou a Liberexim a pagar o montante de 70 676,10 NLG a título de IVA.

23 Uma vez que a reclamação apresentada a esta autoridade pela Liberexim foi indeferida, esta interpôs recurso para o Gerechtshof te Arnhem.

24 Por acórdão de 18 de Março de 1998, este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso da Liberexim. O Gerechtshof considerou, por um lado, que, por força do artigo 18.º da Wet op de omzetbelasting 1968, o facto gerador que constitui uma importação de mercadorias se produz, nomeadamente, quando as mercadorias saíram do regime aduaneiro nos Países Baixos e, por outro, que as mercadorias em causa no processo principal tinham saído do regime de trânsito comunitário externo nos Países Baixos e não na Alemanha, como tinha sustentado a Liberexim.

25 A Liberexim interpôs recurso para o Hoge Raad der Nederlanden. Alegou que o IVA se tinha tornado exigível na Alemanha por ter havido a intenção, desde a origem, de encaminhar as mercadorias para um destino diferente do indicado nas cadernetas TIR e nas declarações T1. Consequentemente, as condições do regime de trânsito comunitário externo não tinham sido respeitadas.

26 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O que se deve entender pela expressão sai do regime do trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, se tal não se verificar de uma forma regular - ou seja, de outro modo que não seja através da declaração de introdução em livre prática:

a) corresponde isso à primeira operação que, relativamente às mercadorias, é efectuada em violação de qualquer disposição referente a esse regime e importa o facto de nesta operação haver a intenção de colocar as mercadorias - designadamente através da realização da operação - em livre prática no território da Comunidade em violação dessa disposição; ou

b) as mercadorias (apenas) saem desse regime quando - eventualmente após a quebra dos selos - tenham sido descarregadas dos meios de transporte no desrespeito da obrigação de apresentar as mercadorias com a sua documentação na instância de destino nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do regulamento [n.º 2726/90] relativo ao trânsito comunitário; e importa o facto de nesta operação haver a intenção de colocar as mercadorias - designadamente através da realização da operação - em livre prática no território da Comunidade em violação das disposições comunitárias; ou

c) deve a expressão *sai* ser interpretada como referindo-se à totalidade das operações que resultam na colocação das mercadorias em livre prática no território da Comunidade de outra forma que não a forma regular?

2) Caso a resposta à primeira questão vá no sentido enunciado na alínea c), onde ocorre o facto *sair*: no local em que a primeira operação irregular é realizada ou no local em que é realizada uma operação subsequente, ou seja, o local em que as mercadorias - eventualmente após a quebra dos selos - são descarregadas do meio de transporte?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Através das duas questões prejudiciais, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, no essencial, quando determinadas mercadorias, transportadas por via rodoviária sob o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo, são introduzidas no mercado comunitário depois de terem sido praticados vários actos irregulares no território de diferentes Estados-Membros, qual desses actos determina o momento e o local onde essas mercadorias saem do referido regime nos termos do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Pergunta, igualmente, se o acto que pode, assim, determinar a saída do regime de trânsito comunitário externo deve, para produzir esse efeito, ser guiado pela intenção de colocar essas mercadorias em circulação na Comunidade sem respeitar as disposições comunitárias aplicáveis.

28 Importa, a título liminar, afirmar que resulta do acórdão de reenvio que as mercadorias que são objecto do litígio no processo principal entraram na Comunidade ao abrigo de dois regimes diferentes, a saber, o regime de trânsito comunitário externo e o regime que resulta da convenção TIR. No entanto, nestas questões, o órgão jurisdicional de reenvio apenas se refere ao regime de trânsito comunitário externo.

29 A este respeito, há que sublinhar, como indicou o advogado-geral no n.º 92 das suas conclusões, que as disposições em causa da convenção TIR são análogas às disposições correspondentes do Regulamento n.º 2726/90. Por conseguinte, há que adoptar a análise operada no presente acórdão das disposições do regime de trânsito comunitário externo no que diz respeito ao regime que resulta da convenção TIR.

Quanto ao momento e ao local onde se produz a saída do regime de trânsito comunitário externo

30 O órgão jurisdicional de reenvio evoca, em particular, três maneiras de determinar a saída do regime de trânsito comunitário externo na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Em primeiro lugar, essa saída pode produzir-se no Estado-Membro onde as mercadorias, eventualmente após destruição dos selos, são descarregadas do meio de transporte sem respeitar a obrigação de as apresentar na estância de destino, em violação do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2726/90. Seguidamente, pode considerar-se que essa saída

ocorreu

num Estado-Membro onde o primeiro acto praticado em relação a essas mercadorias é cometido em violação de uma disposição qualquer do referido regime. Finalmente, a saída pode resultar dos actos praticados para esse fim mas, neste caso, há que determinar o local onde essa saída se produz.

31 Segundo a Liberexim, a saída das mercadorias do regime de trânsito comunitário externo, na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, tem lugar no momento do primeiro acto relativo a essas mercadorias cometido em violação de uma disposição qualquer deste regime. No caso do processo principal, a saída teve lugar na Alemanha no momento em que o semi-reboque foi separado do tractor.

32 Os Governos neerlandês e do Reino Unido bem como a Comissão sustentam que, para determinar o local onde ocorre a saída do regime de trânsito comunitário externo e nasce a dívida fiscal na importação de mercadorias na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, é necessário determinar o lugar onde nasce a dívida aduaneira.

33 A este respeito, sustentam que, para determinar o local onde nasce a dívida aduaneira, é necessário referir o Regulamento n.º 2144/87 e, nomeadamente, as hipóteses previstas no artigo 2.º, n.º 1, alíneas c) e d).

34 Mais particularmente, o Governo do Reino Unido alega que, se é praticado um acto abrangido pela passagem contida na alínea c) ou na passagem contida na alínea d) do artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2144/87, esse acto implica o nascimento da dívida aduaneira sem que nenhum acontecimento ulterior possa ainda afectar esse nascimento. No caso do processo principal, o nascimento da dívida aduaneira e, portanto, a saída das mercadorias do regime de trânsito comunitário externo, teve lugar na Alemanha, pelo que a mudança de tractor tanto pode ser qualificada de subtracção à fiscalização aduaneira como de inobservância de uma das condições fixadas para a colocação das mercadorias sob o referido regime.

35 Em contrapartida, segundo o Governo neerlandês, as passagens das alíneas c) e d) do artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2144/87 constituem as partes de uma alternativa e não podem ser objecto de aplicação cumulativa. Uma vez declarada a existência de um acto de subtracção à fiscalização aduaneira na acepção desta passagem da alínea c), o facto de que outro acto possa, teoricamente, ter dado lugar a uma dívida aduaneira na acepção desta passagem da alínea d) deixa de ter importância. Daqui resulta, segundo este governo, que, no caso do processo principal, a dívida aduaneira nasceu nos Países Baixos, no momento da descarga das mercadorias do meio de transporte, uma vez que este acto constitui uma subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira.

36 O Governo italiano argumenta que só os comportamentos que permitam atribuir inequivocamente ao operador interessado a intenção de dispor de mercadorias submetidas a um dado regime aduaneiro sem ter previamente cumprido as formalidades aduaneiras previstas para o efeito são susceptíveis de provocar a saída das mercadorias de tal regime. Assim, os vícios de natureza meramente formal, que se prevê poderem ser sanados a posteriori, não são susceptíveis de fazer nascer a obrigação aduaneira e, por consequência, a dívida fiscal. A simples mudança de tractores dos veículos de transporte não pode ser considerada, na falta de indícios inequívocos de uma intenção de subtrair as mercadorias à fiscalização aduaneira e de não as apresentar na estância de destino, um acto que implica a saída destas mercadorias do regime aduaneiro ao qual elas estavam submetidas. No caso do processo principal, a saída do regime que resulta da convenção TIR e do regime de trânsito comunitário externo teve lugar nos Países Baixos, onde as mercadorias em causa no processo principal foram ilegalmente colocadas no mercado, fora de qualquer controlo das autoridades aduaneiras.

37 Segundo a Comissão, por um lado, qualquer incumprimento cometido no âmbito do regime de trânsito comunitário externo não implica forçosamente a saída das mercadorias em causa desse regime. Com efeito, o incumprimento sem consequências reais sobre o funcionamento correcto desse regime não faz nascer nenhuma dívida aduaneira nem, portanto, nenhuma dívida fiscal na importação. Por outro lado, a saída de mercadorias do regime de trânsito comunitário externo resulta do primeiro acto comprometedor da fiscalização aduaneira, se o incumprimento não tiver sido sanado em conformidade com as disposições do Regulamento n.º 2726/90. Se a fiscalização aduaneira for comprometida por uma série de irregularidades, a irregularidade a ter em conta é a primeira que não possa ser qualificada de incumprimento de importância menor.

38 A fim de responder às questões prejudiciais e de determinar o local e o momento em que uma mercadoria sai do regime de trânsito comunitário externo na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, por terem sido praticados vários actos irregulares no território de diferentes Estados-Membros, importa verificar, em primeiro lugar, se as disposições aduaneiras para as quais esta disposição remete e, nomeadamente, o Regulamento n.º 2726/90 regulam essa hipótese.

39 A este respeito, há que declarar que as disposições deste regulamento, nomeadamente as do seu título V, que regulam o processo de trânsito comunitário externo não determinam os casos de irregularidade susceptíveis de provocar a saída de mercadorias do referido regime aduaneiro.

40 Assim, os artigos 21.º e 22.º do Regulamento n.º 2726/90 enumeram uma série de circunstâncias, geralmente independentes da vontade do transportador e do responsável principal, nas quais, ainda que uma das obrigações resultantes do regime de trânsito comunitário externo não esteja preenchida, este regime continua, porém, a ser aplicável através de uma justificação especial ou do cumprimento de uma formalidade suplementar.

41 O artigo 34.º, n.º 1, do mesmo regulamento prevê simplesmente que, se, durante uma operação de trânsito comunitário, tiver sido cometida e declarada uma infracção ou uma irregularidade, «a cobrança dos direitos e outras imposições eventualmente exigíveis» é efectuada pelo Estado-Membro em cujo território a infracção ou a irregularidade tiver sido cometida.

42 Resulta, assim, desta disposição que, em princípio, quando uma irregularidade abrangida pelo referido regulamento é cometida no território de um Estado-Membro e é verificada pelas autoridades desse mesmo Estado, estas últimas devem proceder à cobrança dos direitos e outras imposições exigíveis.

43 Mas, como o advogado-geral indicou no n.º 49 das suas conclusões, este artigo não permite determinar o momento e o local onde a mercadoria sai do regime aduaneiro nem, conseqüentemente, o Estado-Membro competente para a cobrança dos direitos e imposições daí

resultantes quando, como acontece no processo principal, várias infracções ou irregularidades foram cometidas sucessivamente em diferentes Estados-Membros.

44 Em segundo lugar, resulta da leitura conjugada do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva, na medida em que esta disposição remete para os regimes aduaneiros que prevêm a suspensão ou a isenção dos direitos na importação a fim de determinar o nascimento da dívida fiscal na importação, bem como dos artigos 11.º, n.º 1, alínea c), e 34.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2726/90, na medida em que se referem à obrigação de pagar os direitos e outras imposições eventualmente exigíveis na sequência de uma infracção ou de uma irregularidade praticada durante ou por ocasião de uma operação de trânsito comunitário, que o local onde se produz a saída de um regime aduaneiro visado no artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva corresponde não só ao local onde nasce a dívida fiscal nos termos desta mesma directiva, mas também àquele onde nasce a dívida aduaneira.

45 Por conseguinte, para responder às questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa referir o artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2144/87 relativo ao nascimento da dívida aduaneira e, em particular, tendo em conta as circunstâncias que estão na origem do processo principal, as passagens das alíneas c) e d) desta disposição.

46 Importa recordar, a este respeito, que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento n.º 2144/87, a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira é um facto constitutivo de uma dívida aduaneira à importação. Por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), deste regulamento, o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da utilização do regime aduaneiro ou a não observância de uma das condições fixadas para a sua sujeição a este regime produz o mesmo efeito, salvo se se provar que o incumprimento não teve reais consequências sobre o funcionamento correcto do regime aduaneiro considerado.

47 O artigo 3.º do referido regulamento determina o momento e, conseqüentemente, o local do nascimento da dívida aduaneira nos casos visados no artigo 2.º, n.º 1, alíneas c) e d), do mesmo regulamento.

48 Resulta destas disposições que, quando uma irregularidade se produz e é verificada no território de um Estado-Membro, as autoridades competentes desse Estado-Membro deverão proceder à cobrança dos direitos se ela for qualificada de subtracção das mercadorias à fiscalização aduaneira.

49 Se, pelo contrário, a irregularidade consistir no incumprimento de uma das obrigações que resultam do regime aduaneiro ou na inobservância de uma das condições fixadas para a colocação de uma mercadoria sob esse regime, estas autoridades poderão tomar em consideração a operação de trânsito na sua totalidade a fim de determinar se a irregularidade continua a não ter consequências reais sobre o funcionamento correcto do regime aduaneiro considerado. Se for esse o caso, esta irregularidade não provocará necessariamente a saída do regime de trânsito.

50 Todavia, o artigo 2.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Regulamento n.º 2144/87 não determina, caso sejam cometidas, no território de diferentes Estados-Membros, várias irregularidades susceptíveis de entrar no seu campo de aplicação, qual dessas irregularidades deve ser tida em conta para determinar o momento e o local onde nasce a dívida aduaneira.

51 A este respeito, há que afirmar, em primeiro lugar, que o facto de terem sido colocadas mercadorias sob o regime de trânsito comunitário externo implica que as referidas mercadorias devam ser sujeitas, desde o início das operações no território da Comunidade e até serem cobrados direitos na importação devidos na sequência da saída deste regime, a fiscalização aduaneira.

52 Em segundo lugar, resulta das disposições do Regulamento n.º 2726/90, designadamente dos artigos 21.º, 22.º e 34.º, bem como dos artigos 2.º, n.º 2, alíneas c) e d), e 3.º do Regulamento n.º 2144/87, por um lado, que o primeiro acto praticado em violação do regime de trânsito comunitário externo não provoca forçosamente a saída das mercadorias do referido regime e, por outro, que uma irregularidade que deva ser qualificada de subtracção à fiscalização aduaneira tem sempre por consequência o nascimento da dívida aduaneira e, portanto, a saída das mercadorias desse regime.

53 Daí resulta que, numa situação como a do caso do processo principal, o momento e o local onde se produz a saída do regime de trânsito comunitário externo são necessariamente o momento e o local onde foi cometida a primeira irregularidade que pode ser qualificada de subtracção à fiscalização aduaneira.

54 Para apreciar se um acto constitui uma subtracção à fiscalização aduaneira, há que fazer referência ao acórdão de 1 de Fevereiro de 2001, D. Wandel (C-66/99, Colect., p. I-873). Com efeito, as novas disposições aduaneiras que este acórdão interpreta, que se encontram previstas no 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), não alteraram o alcance do conceito de subtracção à fiscalização aduaneira utilizado no Regulamento n.º 2144/87, aplicável na data dos factos do processo principal.

55 Resulta do n.º 47 do acórdão D. Wandel, já referido, que o conceito de subtracção deve ser entendido no sentido de compreender qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na regulamentação aduaneira comunitária.

56 Saliente-se, a este respeito que, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, as irregularidades cometidas num Estado-Membro em violação das disposições do Regulamento n.º 2726/90, que consistem em destruir selos, descarregar mercadorias e colocá-las no mercado constituem subtracção à fiscalização aduaneira e provocam, conseqüentemente, a saída do regime de trânsito comunitário externo. Em contrapartida, como o advogado-geral indicou no n.º 81 das suas conclusões, o facto de, anteriormente, noutra Estado-Membro, o tractor inicial ter sido substituído por outro tractor, sem destruição dos selos eventuais e sem descarga ou transbordo das mercadorias, não impediu a autoridade aduaneira competente de exercer, eventualmente, a sua tarefa de controlo.

57 Atentas as considerações precedentes, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que, quando determinadas mercadorias, transportadas por via rodoviária sob o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo, são introduzidas no mercado comunitário depois de terem sido praticados vários actos irregulares no território de diferentes Estados-Membros, a saída do referido regime nos termos do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva tem lugar no território do Estado-Membro onde é praticado o primeiro acto que pode ser qualificado de subtracção à fiscalização aduaneira.

Deve considera-se uma subtracção à fiscalização aduaneira qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na

regulamentação aduaneira comunitária.

Quanto ao elemento intencional

58 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, além disso, se o acto que pode determinar a saída irregular do regime de trânsito comunitário externo na acepção do artigo 7.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve, para produzir esse efeito, ser guiado pela intenção de colocar essas mercadorias em circulação na Comunidade sem respeitar as disposições comunitárias aplicáveis.

59 Segundo a Liberexim, esse elemento intencional é necessário. Os Governos neerlandês e do Reino Unido bem como a Comissão defendem, pelo contrário, que nenhuma importância pode ser atribuída ao facto de um acto ter sido ou não praticado com a intenção de subtrair as mercadorias à fiscalização aduaneira e de as colocar irregularmente em circulação na Comunidade.

60 Basta recordar a este respeito, tendo em conta as considerações expostas no n.º 54 do presente acórdão, que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 48 do acórdão D. Wandel, já referido, que a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva.

61 Por conseguinte, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que a subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

62 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, italiano e do Reino Unido, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por acórdão de 23 de Junho de 1999, declara:

1) Quando determinadas mercadorias, transportadas por via rodoviária sob o regime aduaneiro de trânsito comunitário externo, são introduzidas no mercado comunitário depois de terem sido praticados vários actos irregulares no território de diferentes Estados-Membros, a saída do referido regime nos termos do artigo 7.º, n.º 3, 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, conforme alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, tem lugar no território do Estado-Membro onde é praticado o primeiro acto que pode ser qualificado de subtracção à fiscalização

aduaneira.

Deve considerar-se uma subtracção à fiscalização aduaneira qualquer acto ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria sob fiscalização aduaneira e de efectuar os controlos previstos na regulamentação aduaneira comunitária.

2) A subtracção de uma mercadoria à fiscalização aduaneira não exige a existência de um elemento intencional, mas pressupõe unicamente a reunião de condições de natureza objectiva.