

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

11 de julho de 2013 (*)

«Código Aduaneiro Comunitário — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Artigo 206.º — Constituição de uma dívida aduaneira — Furto de mercadorias sujeitas a um regime de entreposto aduaneiro — Conceito de ‘perda definitiva da mercadoria devido a caso de força maior’ — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 71.º — Imposto sobre o valor acrescentado — Facto gerador — Exigibilidade do imposto»

No processo C-273/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Cour de cassation (França), por decisão de 30 de maio de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de junho de 2012, no processo

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l’agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

contra

Harry Winston SARL,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, G. Arestis (relator), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e J. L. da Cruz Vilaça, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 21 de março de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Harry Winston SARL, por X. Jauze, avocat,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues, D. Colas e C. Candat, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek e J. Vlášil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo estónio, por M. Linntam, na qualidade de agente,
- em representação do Governo grego, por K. Paraskevopoulou e Z. Chatzipavlou, na qualidade de agentes,

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

— em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e B.-R. Killmann, 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 206.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 1, a seguir «código aduaneiro»), e do artigo 71.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o directeur général des douanes et droits indirects (diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Indiretos) e o chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (chefe do Serviço do Contencioso da Direção Nacional de Informação e dos Inquéritos Aduaneiros) (a seguir, conjuntamente, «Administração Aduaneira») à Harry Winston SARL (a seguir «Harry Winston») a propósito do pagamento de direitos aduaneiros e do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre mercadorias que foram roubadas quando se encontravam em regime de entreposto aduaneiro.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 79/623/CEE

3 O considerando 9 da Diretiva 79/623/CEE do Conselho, de 25 de junho de 1979, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas em matéria de dívida aduaneira (JO L 179, p. 31; EE 02 F6 p. 43), revogada pelo código aduaneiro, tinha a seguinte redação:

«[...] para além do pagamento da dívida aduaneira ou da sua prescrição segundo as disposições em vigor as causas d[a] extinção [da dívida aduaneira] devem fundamentar-se na observação que justifica a aplicação de direitos de importação ou de direitos de exportação».

Código aduaneiro

4 O artigo 202.º, n.º 1, do código aduaneiro dispõe:

«É factio constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação

ou

b) Se se tratar de tal mercadoria colocada numa zona franca ou num entreposto franco, a sua introdução irregular numa outra parte desse território.

Na aceção do presente artigo, entende-se por introdução irregular qualquer introdução com violação das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º»

5 O artigo 203.º do código aduaneiro prevê:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

— a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação.

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento em que a mercadoria é subtraída à fiscalização aduaneira.

3. Os devedores são:

— a pessoa que subtraiu a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as pessoas que tenham participado nessa subtração, tendo conhecimento ou devendo ter razoavelmente conhecimento de que se tratava de subtrair a mercadoria à fiscalização aduaneira,

— as que tenham adquirido ou detido a mercadoria em causa, tendo ou devendo ter razoavelmente conhecimento, no momento em que [adquiriram] ou receberam a mercadoria, de que se tratava de uma mercadoria subtraída à fiscalização aduaneira,

— bem como, se for caso disso, a pessoa responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes da permanência em depósito temporário da mercadoria ou da utilização do regime aduaneiro a que a mercadoria esteja submetida.»

6 Nos termos do artigo 204.º do código aduaneiro:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) O incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida [...]

[...]

em casos distintos dos referidos no artigo 203.º, salvo se se provar que o incumprimento ou a não observância não tiver reais consequências para o funcionamento correto do depósito temporário ou do regime aduaneiro em questão.

[...]»

7 O artigo 206.º, n.º 1, do código aduaneiro prevê:

«Considera-se que não há constituição de qualquer dívida aduaneira na importação quanto a

determinada mercadoria, em derrogação do artigo 202.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º, quando o interessado fizer prova de que o não cumprimento das obrigações decorrentes:

- quer das disposições dos artigos 38.º a 41.º e do segundo travessão do artigo 177.º,
- quer da permanência da mercadoria em questão em depósito temporário,
- quer da utilização do regime aduaneiro ao qual essa mercadoria foi submetida,

resulta da inutilização total ou da perda definitiva da referida mercadoria por causa inerente à própria natureza da mercadoria ou devido a caso fortuito ou de força maior, ou na sequência de autorização das autoridades aduaneiras.

Na aceção do presente número, considera-se que uma mercadoria está definitivamente perdida quando deixe de poder ser utilizada por quem quer que seja.»

8 O artigo 233.º do código aduaneiro tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo das disposições em vigor relativas à prescrição da dívida aduaneira, bem como à não cobrança do montante da dívida aduaneira no caso de insolvência do devedor verificada por via judicial, a dívida aduaneira extingue-se:

[...]

c) Sempre que, em relação a mercadorias declaradas para regimes aduaneiros que impliquem a obrigação de pagar direitos:

- a declaração aduaneira seja anulada,
- as mercadorias sejam, antes da concessão da autorização de saída, quer apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas, quer inutilizadas por ordem das autoridades aduaneiras, quer inutilizadas ou abandonadas nos termos do artigo 182.º, quer inutilizadas ou irremediavelmente perdidas por motivos ligados à própria natureza dessas mercadorias ou na sequência de casos fortuitos ou de força maior;

[...]»

Diretiva IVA

9 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e d), da diretiva IVA enuncia:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

d) As importações de bens.»

10 O artigo 70.º da diretiva IVA prevê:

«O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.»

11 O artigo 71.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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.»

12 O artigo 156.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA indica que «[o]s Estados-Membros podem isentar as [...] entregas de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto aduaneiro [...]».

Direito francês

13 O *Boletim Oficial das Alfândegas n.º 6551 (Bulletin officiel des douanes n.º 6551)*, de 29 de maio de 2002, enuncia no seu capítulo 9, título III:

«A) Falta de mercadorias constatada pela alfândega ou pelo utente

Artigos 203.º e 206.º do [código aduaneiro], artigo 520.º-2 das [disposições de execução do código aduaneiro]

12. Quando as mercadorias são destruídas ou fiquem definitivamente perdidas (furto, roubo, incêndio, inundaçã...) o operador deve apresentar elementos que indiquem a quantidade destruída ou perdida.

[...]

14. Os direitos e encargos são exigíveis relativamente à quantidade de mercadorias desaparecidas, salvo se o operador provar que se trata de caso fortuito ou de força maior.

[...]

C) Franquia de direitos e encargos

[...]

Caso fortuito ou de força maior

Artigo 203.º, 206.º do [código aduaneiro] e 862.º das [disposições de execução do código aduaneiro]

1. Se considerar que foi vítima de um caso de força maior, o depositante deverá apresentar, na estância aduaneira, um pedido escrito de franquia de direitos e encargos para mercadorias destruídas ou perdidas, acompanhado de todas as provas documentais e elementos de prova

[...].

[...]

4. Todavia, importa assinalar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça [acórdão de 5 de outubro de 1983, *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta* (186/82 e 187/82, Recueil, p. 2951)] declarou que a subtração, por terceiros e inclusivamente sem culpa do devedor, de mercadorias sujeitas a direitos aduaneiros não extingue a obrigação correspondente a essas mercadorias. Assim, o furto ou o roubo não constituem um caso de força maior e deles não decorre a extinção da dívida aduaneira.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Na sequência de um roubo com uso de arma acompanhado de sequestro, em 6 de outubro de 2007, no decurso do qual foram roubadas jóias que se encontravam em regime de entreposto aduaneiro, a Administração Aduaneira, por aviso de cobrança de 16 de novembro de 2007, exigiu à Harry Winston o pagamento dos direitos aduaneiros e do IVA aplicáveis às referidas mercadorias. A Harry Winston, depois de rejeitada a sua reclamação administrativa, interpôs recurso de anulação do aviso de cobrança da Administração Aduaneira.

15 Por decisão de 3 de junho de 2009, o tribunal d'instance du 10^e arrondissement de Paris anulou o aviso de cobrança na parte respeitante ao IVA e, relativamente aos direitos aduaneiros, suspendeu a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 206.º do código aduaneiro.

16 A Administração Aduaneira recorreu desta decisão judicial.

17 Por acórdão de 7 de dezembro de 2010, a cour d'appel, por um lado, confirmou a decisão do tribunal d'instance du 10^e arrondissement de Paris e anulou o aviso de cobrança na parte respeitante ao IVA e, por outro, alterou a decisão relativa à dívida aduaneira.

18 No que toca aos direitos aduaneiros, a cour d'appel salientou, baseando-se no *Boletim Oficial das Alfândegas n.º 6551*, de 29 de maio de 2002, que a Administração francesa equiparava o furto ou roubo de mercadorias à sua inutilização total ou à perda definitiva na aceção do artigo 206.º do código aduaneiro, e que esta mesma doutrina isenta o operador se este demonstrar que a perda definitiva, em caso de furto ou roubo, resulta de um caso de força maior.

19 Assim, a cour d'appel entendeu que a Harry Winston tinha considerado corretamente, com base no princípio da confiança legítima, que não estava obrigada a pagar os direitos aduaneiros no caso concreto, desde que demonstrasse que aquele roubo tinha resultado de um caso de força maior. A este propósito, a cour d'appel salientou que o roubo com uso de arma em causa, pela sua violência e características criminais, tendo sido um ato imprevisível e inevitável, preenchia os requisitos do conceito da força maior e que dele tinha decorrido uma perda definitiva da mercadoria.

20 Relativamente ao IVA, a cour d'appel considerou que o Tribunal de Justiça declarou, no seu acórdão de 14 de julho de 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping* (C-435/03, Colet., p. I-7077), que o furto de mercadorias não constitui uma «entrega de bens a título oneroso» na aceção do artigo 2.º da diretiva IVA, e não pode pois, enquanto tal, ser sujeito a IVA.

21 A Administração Aduaneira recorreu em processo de cassação. Censurou a cour d'appel por esta, por um lado, não ter procurado saber, como se lhe exigia, se o Tribunal de Justiça não

declarou, no seu acórdão *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, já referido, que o furto de mercadorias sujeitas a direitos aduaneiros não extingue a obrigação correspondente e, por outro lado, relativamente ao IVA, ter baseado a sua decisão no acórdão *British American Tobacco e Newman Shipping*, já referido, quando, no caso em apreço, o facto gerador do imposto não era uma «entrega de bens a título oneroso» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, mas uma «importação» prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva.

22 A Cour de cassation salienta que dois elementos novos, ocorridos depois de proferido o acórdão *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, já referido, impedem que se conclua com certeza que este último acórdão continua a fazer parte do direito positivo. Em primeiro lugar, o código aduaneiro, adotado em 1992, não manteve a exigência constante do considerando 9 da Diretiva 79/623, mencionado no acórdão *Esercizio Magazzini Generali e Mellina Agosta*, já referido, que subordinava a extinção da dívida aduaneira à circunstância, verificada ou presumida, de as mercadorias não terem reintegrado o circuito económico após o furto. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça considerou no acórdão *British American Tobacco e Newman Shipping*, já referido, que o furto de mercadorias não constitui uma «entrega de bens a título oneroso» na aceção do artigo 2.º da diretiva IVA e não pode pois, como tal, ser sujeito a IVA.

23 Nestas condições, a Cour de cassation decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 206.º do [código aduaneiro] ser interpretado no sentido de que o furto de uma mercadoria sujeita ao regime de entreposto aduaneiro, ocorrido nas circunstâncias do caso em apreço, constitui uma perda definitiva da mercadoria e um caso de força maior, com a consequência de, nessa hipótese, não se considerar constituída uma dívida aduaneira na importação?

2) O furto de mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro pode dar origem ao facto gerador e à exigibilidade do [IVA], nos termos do artigo 71.º da [diretiva IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

24 A título preliminar, importa salientar que, ainda que, no plano formal, o órgão jurisdicional de reenvio tenha limitado a sua questão à interpretação do artigo 206.º do código aduaneiro, tal circunstância não obsta a que o Tribunal de Justiça lhe forneça todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, quer esse órgão jurisdicional lhes tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões. Com efeito, as questões submetidas devem ser resolvidas à luz de todas as disposições do Tratado CE e do direito derivado que possam ser pertinentes em relação ao problema suscitado (v., neste sentido, acórdão de 26 de abril de 2012, *van Putten e o.*, C-578/10 a C-580/10, n.os 23, 24 e jurisprudência referida).

25 É pacífico que o artigo 206.º do código aduaneiro exclui, nas situações, abrangidas pelo âmbito de aplicação dos artigos 202.º e 204.º, n.º 1, alínea a), deste código, das quais, em princípio, deveria ter resultado a constituição de uma dívida aduaneira, por derrogação a estes artigos, a constituição de tal dívida na hipótese de o interessado apresentar prova de que o incumprimento das suas obrigações resulta da inutilização ou da perda definitiva da mercadoria por uma causa dependente da própria natureza desta, da ocorrência de um caso fortuito ou de força maior, ou ainda da autorização das autoridades aduaneiras. Daqui resulta que o artigo 206.º do código aduaneiro só se pode aplicar a situações em que uma dívida aduaneira seja suscetível de se constituir nos termos dos artigos 202.º e 204.º, n.º 1, alínea a), deste código.

26 O artigo 202.º do código aduaneiro refere-se à constituição de uma dívida aduaneira nas situações de introdução irregular de uma mercadoria no território aduaneiro da União Europeia, o que não corresponde aos factos do litígio no processo principal.

27 No que se refere ao artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro, também este não deve ser aplicado ao presente caso porque importa realçar que o mesmo tem em vista a constituição de uma dívida aduaneira na importação, em caso de incumprimento de uma das obrigações que ocorre, para uma mercadoria sujeita a direitos na importação da utilização do regime aduaneiro a que fica sujeita, em situações diferentes das do artigo 203.º deste código. Com efeito, os artigos 203.º e 204.º do código aduaneiro têm âmbitos de aplicação distintos, referindo-se o primeiro a comportamentos dos quais resulta uma subtração da mercadoria à fiscalização aduaneira e o segundo a incumprimentos às obrigações e às condições relacionadas com os diferentes regimes aduaneiros.

28 Para determinar qual o artigo, dos dois que ficam referidos, com fundamento no qual foi constituída uma dívida aduaneira na importação, é necessário começar por examinar se os factos em causa constituem uma subtração à fiscalização aduaneira, na aceção do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro. As disposições do artigo 204.º do código aduaneiro só poderão ser aplicáveis quando a resposta a esta questão for negativa (v. acórdão de 12 de fevereiro de 2004, Hamann International, C-337/01, Colet., p. I-1791, n.º 30).

29 No que diz respeito, mais particularmente, ao conceito de subtração à fiscalização aduaneira, constante do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, cumpre recordar que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, há que entender este conceito no sentido de que abrange qualquer ato ou omissão que tenha por resultado impedir, ainda que momentaneamente, a autoridade aduaneira competente de ter acesso a uma mercadoria que se encontra sob fiscalização aduaneira e de efetuar os controlos previstos na regulamentação aduaneira (acórdãos de 11 de julho de 2002, Liberexim, C-371/99, Colet., p. I-6227, n.º 55 e jurisprudência referida; de 29 de abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, Colet., p. I-4683, n.º 47 e jurisprudência referida; e de 20 de janeiro de 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, Colet., p. I-689, n.º 19).

30 É o que sucede quando, numa situação como a que está em causa no processo principal, mercadorias sujeitas a um regime suspensivo foram roubadas (v. acórdão de 15 de setembro de 2005, United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals, C-140/04, Colet., p. I-8245, n.º 31).

31 Por outro lado, a constituição de uma dívida aduaneira em tais circunstâncias justifica-se pelo facto de que as mercadorias que se encontram fisicamente num entreposto aduaneiro na União estão sujeitas a direitos aduaneiros, caso não beneficiassem do regime suspensivo do entreposto aduaneiro. Assim, de um roubo ocorrido num entreposto aduaneiro resulta que estas mercadorias são deslocadas para fora do entreposto aduaneiro sem serem desalfandegadas. A presunção acolhida pelo Tribunal de Justiça, no seu acórdão *Esercizio Magazzini Generali* e

Mellina Agosta, já referido, segundo a qual, em caso de roubo, a mercadoria passa para o circuito económico da União, continua a ser pertinente, não obstante o código aduaneiro já não manter a redação do considerando 9 da Diretiva 79/623 referido no dito acórdão.

32 De todo o modo, como salientado no n.º 25 do presente acórdão, o artigo 206.º do código aduaneiro não permite que seja excluída a constituição de uma dívida aduaneira em caso de perda definitiva da mercadoria na sequência de um caso de força maior, na hipótese de se verificar a subtração de uma mercadoria à fiscalização aduaneira constante do artigo 203.º, n.º 1, do referido código.

33 Decorre destas considerações que do roubo de mercadorias, ocorrido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, resulta a constituição de uma dívida aduaneira na importação, em aplicação do artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro, e que, em consequência do que foi dito no n.º 28 do presente acórdão, o roubo de mercadorias que se encontram, como no processo principal, em regime de entreposto aduaneiro não é abrangido pelo artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código.

34 Nestas condições, na medida em que os artigos 202.º e 204.º, n.º 1, alínea a), do código aduaneiro não são aplicáveis ao processo principal, não há que interpretar o artigo 206.º que só se aplica a situações em que uma dívida aduaneira seja suscetível de ser constituída em conformidade com estas disposições.

35 No que toca ao argumento invocado pelo Governo francês, que convida o Tribunal de Justiça a tomar em consideração o artigo 233.º, alínea c), do código aduaneiro, importa realçar que, na audiência, a Harry Winston e a Comissão Europeia indicaram, corretamente, que esta disposição só se aplica às mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento de direitos e que, na medida em que o regime do entreposto aduaneiro é um regime suspensivo, não preenche este requisito. Deste modo, não há que apreciar relativamente ao caso em apreço a hipótese da extinção da dívida aduaneira, conforme prevista no artigo 233.º, alínea c), do código aduaneiro.

36 Atendendo ao exposto, cabe responder à primeira questão que o artigo 203.º, n.º 1, do código aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que o furto de mercadorias que se encontram em regime de entreposto aduaneiro constitui uma subtração das referidas mercadorias na aceção desta disposição que dá origem à constituição de uma dívida aduaneira na importação e que o artigo 206.º deste código só se aplica às situações em que uma dívida aduaneira seja suscetível de se constituir nos termos dos artigos 202.º e 204.º, n.º 1, alínea a), do referido código.

Quanto à segunda questão

37 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se o artigo 71.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o roubo de mercadorias que se encontram em regime de entreposto aduaneiro pode dar origem ao facto gerador e à exigibilidade do IVA.

38 Resulta do pedido prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio considera que o facto gerador e a exigibilidade deste imposto só se verificam, no processo principal, no momento em que os bens saem do regime de entreposto aduaneiro, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA.

39 Todavia, como decorre das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça por vários Estados-Membros e pela Comissão, deve, no caso vertente, aplicar-se o artigo 71.º, n.º 1,

segundo parágrafo, da diretiva IVA, de acordo com o qual o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade dos direitos aduaneiros.

40 O artigo 70.º da diretiva IVA estabelece o princípio de que o facto gerador ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a importação de bens. Assim, o artigo 71.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê designadamente, no seu primeiro parágrafo, que, quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução no território da União, por um regime de entreposto aduaneiro, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem deixa de estar abrangido por esse regime. Todavia, o segundo parágrafo deste artigo visa a situação particular em que, para os bens importados 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 se torna exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

41 A este propósito, há que recordar que o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.os 90 e 91).

42 Num processo como o que está em causa no processo principal, na medida em que, em conformidade com o artigo 203.º do código aduaneiro, se constitui uma dívida aduaneira no momento da subtração das mercadorias, que se encontram em regime de entreposto aduaneiro e sujeitas à fiscalização aduaneira, isto é, no momento do roubo das referidas mercadorias, há que considerar que o IVA passou a ser exigível nesse mesmo momento nos termos do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA.

43 O acórdão *British American Tobacco e Newman Shipping*, já referido, não pode pôr em causa esta resposta. Com efeito, ao passo que, no processo que deu origem a esse acórdão, o facto gerador examinado era a entrega de bens a título oneroso, no litígio no processo principal, o facto gerador que a Administração Aduaneira invoca é a importação de mercadorias. Assim, a resposta dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *British American Tobacco e Newman Shipping*, já referido, segundo a qual o furto de mercadorias não pode ser considerado uma entrega de bens a título oneroso e não pode, por conseguinte, estar sujeito a IVA, não pode ser transposta para as circunstâncias do caso em apreço.

44 Com efeito, no litígio no processo principal, a base de tributação do imposto pôde ser identificada porque a importação das mercadorias constituía o facto gerador do IVA. Do furto de mercadorias resultou a constituição de uma dívida aduaneira na importação e da exigibilidade dos direitos aduaneiros decorreu automaticamente a exigibilidade do imposto.

45 À luz das considerações precedentes, cabe responder à segunda questão que o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o furto de mercadorias que se encontram em regime de entreposto aduaneiro desencadeia o facto gerador e a exigibilidade do IVA.

Quanto às despesas

46 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 (Segunda Secção) declara:

1) O artigo 203.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que o furto de mercadorias que se encontram em regime de entreposto aduaneiro constitui uma subtração das referidas mercadorias na aceção desta disposição que dá origem à constituição de uma dívida aduaneira na importação. O artigo 206.º do referido regulamento só se aplica às situações em que uma dívida aduaneira seja suscetível de se constituir nos termos dos artigos 202.º e 204.º, n.º 1, alínea a), do mesmo regulamento.

2) O artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, 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 o furto de mercadorias que se encontram em regime de entreposto aduaneiro desencadeia o facto gerador e a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.