

Processo C-368/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

14 de junho de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

2 de junho de 2021

Recorrente:

R.T.

Recorrido:

Hauptzollamt Hamburg

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112 – Lugar da importação de um meio de transporte matriculado num país terceiro, introduzido na União em violação da legislação aduaneira – Admissibilidade da aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013 ao IVA na importação

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1. Devem os artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112/CE ser interpretados no sentido de que o lugar da importação, para efeitos de IVA, de um meio de transporte matriculado num país terceiro que tenha sido introduzido na União em

violação da legislação aduaneira, se situa no Estado-Membro onde foi praticada a violação do direito aduaneiro e onde o meio de transporte foi pela primeira vez utilizado como meio de transporte na União ou no Estado-Membro onde a pessoa que cometeu a infração aduaneira tem o seu domicílio e utiliza o veículo?

2. Caso o lugar da importação se situe num Estado-Membro diferente da Alemanha: uma disposição de um Estado-Membro, segundo a qual o artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 é aplicável *mutatis mutandis* ao IVA na importação, viola a Diretiva 2006/112/CE, em especial os seus artigos 30.º e 60.º?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE, em especial, o artigo 1.º, n.º 6

Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em especial, os artigos 30.º, 60.º e 71.º, n.º 1, segundo parágrafo

Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de outubro de 2013 que estabelece o Código Aduaneiro da União, em especial, os artigos 79.º, 87.º, n.º 4 e 139.º

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do IVA, a seguir «UStG») de 21 de fevereiro de 2005, em especial, o § 21, n.º 2

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O recorrente contesta a fixação do IVA na importação em relação a um veículo que foi introduzido no território da União em violação da legislação aduaneira.
- 2 O recorrente, de nacionalidade georgiana, que há vários anos tem domicílio e se encontra registado na Alemanha, adquiriu, em janeiro de 2019, na Geórgia, um veículo matriculado em seu nome naquele país. Em março de 2019, viajou com o veículo da Geórgia através da Turquia, da Bulgária, da Sérvia, da Hungria e da Áustria para a Alemanha, sem ter conduzido nem apresentado o veículo a um lugar de importação na União. O recorrente utilizou o veículo na Alemanha para viagens privadas e – o que é contestado pelo Hauptzollamt Hamburg [Serviço Aduaneiro Central de Hamburgo, a seguir «Hauptzollamt»] recorrido – para viagens de negócios. Em 28 de março de 2019, durante uma destas viagens, o recorrente foi fiscalizado por uma unidade de controlo do recorrido.

- 3 Por Despacho de 13 de maio de 2019, o recorrido aplicou ao recorrente uma taxa aduaneira, bem como 8 460,59 euros de IVA na importação. A título de fundamentação, o recorrido invocou que o recorrente, em violação da obrigação que lhe incumbia por força do artigo 139.º, do Regulamento n.º 952/2013, não tinha apresentado o veículo na primeira estância aduaneira no território da União. Por conseguinte, o veículo foi ilegalmente introduzido no território aduaneiro da União, pelo que se constituiu uma dívida aduaneira na importação, nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento n.º 952/2013. O recorrente é devedor nos termos do artigo 79.º, n.º 3, alínea a), do Regulamento n.º 952/2013, uma vez que tinha a obrigação de proceder à apresentação à alfândega. O IVA na importação constituiu-se por força da aplicação *mutatis mutandis* das referidas disposições aduaneiras nos termos do § 21, n.º 2, da UStG.
- 4 Na sequência de um processo de oposição em que não obteve provimento, o recorrente recorreu deste despacho.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 5 O órgão jurisdicional de reenvio não tem dúvidas de que a dívida aduaneira se constituiu nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento n.º 952/2013. No entanto, tem dúvidas quanto à questão de saber se a Alemanha também tem competência para fixar o IVA na importação. Tal seria o caso se da interpretação dos artigos 30.º e 60.º, da Diretiva 2006/112 resultasse que o lugar da importação se situa na Alemanha, apesar de o recorrente ter conduzido o veículo através de vários Estados-Membros antes de chegar à Alemanha. A primeira questão prejudicial diz respeito a esta situação. Caso contrário, deveria ponderar a aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013. Este é o objeto da segunda questão prejudicial.

Quanto à primeira questão prejudicial

- 6 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma dívida de IVA pode acrescer à dívida aduaneira se o comportamento ilícito que originou essa dívida permitir presumir que as mercadorias em causa entraram no circuito económico da União e puderam ser objeto de consumo, desencadeando assim o facto gerador do IVA (Acórdãos de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, n.º 65, de 1 de junho de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 54, de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 44 e de 3 de março de 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 30). No entanto, tal presunção pode ser ilidida se se demonstrar que, apesar dos incumprimentos da regulamentação aduaneira, que implicam a constituição de uma dívida aduaneira na importação no Estado-Membro onde esses incumprimentos foram cometidos, um bem foi introduzido no circuito económico da União no território de outro Estado-Membro, onde esse bem era destinado ao consumo. Neste caso, o facto gerador do IVA na importação ocorre nesse outro Estado-Membro (Acórdãos de

10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 48 e de 3 de março de 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 3[1]).

- 7 Estes acórdãos do Tribunal de Justiça foram proferidos em relação a bens que tinham sido transportados através de diferentes Estados-Membros, em violação da legislação aduaneira. No entanto, no presente caso, não estão em causa bens transportados, mas uma mercadoria – um veículo – que foi ela própria utilizada como meio de transporte. Quanto aos meios de transporte, diversos tribunais tributários alemães interpretaram a jurisprudência do Tribunal de Justiça acima exposta no sentido de que os meios de transporte são introduzidos no circuito económico da União no Estado-Membro no qual foram efetivamente utilizados pela primeira vez como meios de transporte. Com efeito, não são «objeto de consumo» na aceção do n.º 44 do Acórdão Federal Express. No entanto, são utilizados, o que constitui uma fase intermédia necessária para efeitos de consumo. Além disso, mercadorias de países terceiros que são utilizadas como meios de transporte dentro da União concorrem com os serviços de transporte e de aluguer fornecidos na União.
- 8 Em consonância com este entendimento, o órgão jurisdicional de reenvio teria de concluir no processo principal que o veículo do recorrente entrou no circuito económico da União na Bulgária, uma vez que foi aí utilizado pela primeira vez como meio de transporte na União Europeia. Por conseguinte, esse seria o lugar da importação na aceção do artigo 60.º da Diretiva 2006/112.
- 9 No entanto, as dúvidas relativas a este entendimento da lei resultam do Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de março de 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). A matéria de facto em causa neste acórdão, do ponto de vista da relevância para a decisão, é idêntica à do presente processo. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça começa por descrever nos n.ºs 32 e 33 a situação das encomendas cuja tributação estava em causa no processo Federal Express: com efeito, ocorreu na Alemanha uma violação do direito aduaneiro. Contudo, as encomendas foram subsequentemente transportadas para o seu destino final onde foram introduzidas no circuito económico. Por conseguinte, – como se conclui no Acórdão Federal Express – apesar da violação do direito aduaneiro na Alemanha, o IVA na importação não se constituiu naquele país, mas, pela primeira vez, na Grécia.
- 10 Em seguida, o Tribunal de Justiça compara a matéria de facto no processo Federal Express com a matéria de facto no processo VS, chegando à conclusão, inesperada para o órgão jurisdicional de reenvio, de que ambos os casos são comparáveis: no processo VS, o veículo «entrou, de facto, materialmente no território da União pela Bulgária», pelo que foi neste Estado-Membro que ocorreu o incumprimento das obrigações aduaneiras (n.º 34). Contudo, o veículo «foi efetivamente utilizado na Alemanha, Estado-Membro de residência de VS». Assim, o veículo – conforme conclui o Tribunal de Justiça no n.º 35 do seu Acórdão VS – só entrou no circuito económico da União na Alemanha, pelo que foi neste último Estado-Membro que o IVA na importação se constituiu pela primeira vez.

- 11 Tendo em conta a definição acima apresentada (n.º 6) de introdução no circuito económico, o órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer se compreendeu corretamente o Tribunal de Justiça, no sentido de que a utilização de um veículo como meio de transporte para efeitos de trânsito através de um Estado-Membro não constitui desde logo uma introdução no circuito económico da União neste Estado-Membro, mas apenas no Estado-Membro da residência do condutor do veículo. No Acórdão VS (n.º 35), o Tribunal de Justiça baseou-se no facto de o veículo em causa ter inicialmente entrado no território aduaneiro da União na Bulgária (*est d'abord entré*), mas ter sido efetivamente utilizado na Alemanha (*a été utilisé effectivement*).
- 12 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, no processo principal, o veículo já tinha sido utilizado na Bulgária e, por conseguinte, tinha *aí* entrado *pela primeira vez* no circuito económico da União. Com efeito, o recorrente utilizou o veículo para transitar pelo território da Bulgária. O órgão jurisdicional de reenvio não vislumbra por que motivo esta utilização do veículo como meio de transporte – que, segundo o Acórdão do Tribunal de Justiça no processo VS, não justifica a introdução no circuito económico da União – deve ser distinta das viagens subsequentemente realizadas na Alemanha que, segundo o Tribunal de Justiça no processo VS (só) *aí* terão levado à introdução do veículo no circuito económico.
- 13 O Tribunal de Justiça refere, no n.º 35 do seu Acórdão VS, que a Alemanha é o Estado-Membro de residência de VS. Tal poderia causar a impressão de que o Tribunal de Justiça considera que a residência da pessoa que utiliza uma mercadoria é determinante para o lugar da introdução no circuito económico. Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio não tem conhecimento de nenhuma decisão do Tribunal de Justiça na qual o Estado-Membro de residência da pessoa em causa tenha sido determinante para a questão relacionada com a introdução de bens no circuito económico da União.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 14 A segunda questão prejudicial coloca-se apenas se o lugar da importação na aceção dos artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112 se situar num Estado-Membro diferente da Alemanha. Só nesse caso é que é importante saber se, nos termos do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013, aplicável *mutatis mutandis* ao IVA na importação por força do § 21, n.º 2, da UStG, as autoridades aduaneiras alemãs tinham competência para a fixação deste imposto. Os requisitos do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013 estariam aqui preenchidos: no caso de uma importação na Bulgária, nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do regulamento, aplicável *mutatis mutandis*, considerar-se-ia que a dívida de IVA na importação se tinha *aí* constituído. O IVA na importação a cobrar na Alemanha é inferior a 10 000 euros. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se a aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento é contrária à Diretiva 2006/112.

- 15 A aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013 não seria problemática à luz do direito da União, se o próprio direito da União ordenasse a aplicação desta disposição de direito aduaneiro no presente contexto [v., a este respeito, a)]. Mesmo se a Diretiva 2006/112 não requeresse a aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, a mesma seria permitida à luz do direito da União, se a diretiva não a proibisse [v., a este respeito, b)].

a) *Interpretação do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112*

- 16 A única disposição da Diretiva 2006/112 que poderia, no presente caso, impor a aplicação do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013 ao IVA na importação é o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva. Esta norma, contrariamente ao artigo 71.º, n.º 2, da diretiva, pressupõe que as mercadorias estejam efetivamente sujeitas a direitos aduaneiros. É o que sucede no presente caso. O artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, dispõe para este caso, entre outros, que «o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos». O facto gerador do imposto é definido no artigo 62.º, ponto 1, da Diretiva 2006/112 como sendo o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. Nos termos do artigo 62.º, ponto 2, da diretiva, entende-se por exigibilidade do imposto o direito ao pagamento do imposto.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a remissão que o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 faz para o direito aduaneiro pode ser compreendida de duas formas. Segundo um entendimento mais amplo, a disposição faz referência ao direito aduaneiro em relação a todos os requisitos da constituição do IVA. Segundo um entendimento mais restrito, a norma remete apenas para o direito aduaneiro quanto à data da constituição do facto gerador e da exigibilidade do IVA. O Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou de forma inequívoca quanto a esta questão.
- 18 O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) alemão interpreta o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 como uma remissão ampla para o direito aduaneiro. Deste modo, pretende-se assegurar que as taxas a cobrar pela importação possam ser cobradas pela mesma autoridade, de forma simples e prática. Segundo este entendimento, o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, determinaria expressamente a aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013. A segunda questão prejudicial obteria assim resposta negativa.
- 19 Por seu turno, o órgão jurisdicional de reenvio interpreta o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 no sentido de que o mesmo remete apenas para o direito aduaneiro quanto à *data* da constituição do facto gerador e da exigibilidade do IVA. Esta conclusão é confirmada pela redação, pela génese e pela sistemática da norma.

- 20 A redação do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 associa a constituição do facto gerador e da exigibilidade do IVA ao direito aduaneiro apenas quanto à sua data. A redação da norma pressupõe que o facto gerador e a exigibilidade do IVA na aceção do artigo 62.º da diretiva se tenham constituído.
- 21 As disposições antecedentes do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 começaram por associar expressamente entre si a constituição e a caducidade da dívida aduaneira e da dívida de IVA. Só após a alteração pela Diretiva 91/680 é que a associação entre o facto gerador e a exigibilidade, no que diz respeito ao IVA na importação e aos direitos aduaneiros, foi limitada à data da constituição.
- 22 A posição sistemática do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 também contraria a referência à legislação aduaneira relativa a outros aspetos diferentes da data da constituição do imposto. Assim, o lugar da importação é regulado no capítulo 4, do título V, da diretiva (artigos 60.º e 61.º). Esse título regula expressamente o «lugar das operações tributáveis». Em contrapartida, o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva encontra-se no título VI da mesma, que regula o «facto gerador e exigibilidade do imposto».
- 23 A colocação do artigo 71.º no capítulo 4 do título VI da Diretiva 2006/112 também indicia que a norma regula apenas a data da constituição da exigibilidade do IVA, mas não o lugar da mesma. Este capítulo é composto por dois artigos (artigos 70.º e 71.º). O artigo 70.º da diretiva estabelece o momento em que ocorrem o facto gerador e a exigibilidade do imposto na importação, ao passo que o artigo 71.º prevê exceções ao artigo 70.º
- 24 Por último, o entendimento amplo do artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 é contrariado pelo facto de as disposições da diretiva relativas ao IVA na importação serem obsoletas, se esta disposição contiver efetivamente uma remissão ampla para o direito aduaneiro.
- 25 Para o órgão jurisdicional de reenvio, não resulta evidente da jurisprudência do Tribunal de Justiça (em especial, dos Acórdãos de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, n.ºs 91 e 102, de 11 de julho de 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, n.º 41, de 2 de junho de 2016, *Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig*, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405, de 1 de junho de 2017, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417 e de 10 de julho de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 41) que o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 também remete para o direito aduaneiro no que diz respeito ao local da constituição da dívida de IVA.
- 26 Acresce que o Tribunal de Justiça, no Acórdão de 3 de março de 2021, *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161), também não respondeu à segunda questão prejudicial aqui submetida. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio, no referido acórdão, também questionou a possibilidade da aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º,

n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013. Contudo, o Tribunal de Justiça não se pronunciou a esse respeito.

b) Inexistência de normas de competência taxativas na Diretiva 2006/112

- 27 Se se entender que a Diretiva 2006/112 não determina a aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013, coloca-se ainda a questão de saber se a mesma proíbe esta aplicação. Tal proibição poderia ser indiciada pelo facto de os artigos 60.º e 61.º da Diretiva 2006/112 regularem o lugar da importação. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio entende os Acórdãos de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405) e de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) no sentido de que as consequências em matéria de IVA da violação do direito aduaneiro previstas na Diretiva 2006/112 não são reguladas de forma taxativa. Assim, foi possível para o Tribunal de Justiça, nestes casos, fazer depender a importação em termos de IVA de um elemento não escrito do facto constitutivo do imposto, designadamente, o da introdução no circuito económico.
- 28 A redação do artigo 60.º da Diretiva 2006/112 deixa margem para tal conclusão. A aplicação *mutatis mutandis* do artigo 87.º, n.º 4, do Regulamento n.º 952/2013 não estabelece nenhum lugar da importação que contrarie o do artigo 60.º da diretiva, mas cria uma ficção, apenas para efeitos da execução efetiva da exigibilidade do IVA até ao limite máximo de 10 000 euros, relativa à competência de outro Estado-Membro para a cobrança do IVA. Se assim não se entender, o órgão jurisdicional considera que pode haver o risco de o IVA na importação não poder ser sequer exigido. Se no presente caso a Alemanha não for competente para a cobrança do IVA na importação, este terá de ser cobrado no Estado-Membro onde originalmente se constituiu. O Hauptzollamt recorrido sublinhou que, na prática, tal poderá muitas vezes ser inviável.