Processo C-791/22

Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.°, n.° 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça

Data de entrada:

28 de dezembro de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

6 de dezembro de 2022

Demandante:

G.A.

Demandada:

Hauptzollamt Braunschweig (Serviço Aduaneiro Principal de Braunschweig)

Objeto do processo principal

Cigarros de Estados terceiros colocados no mercado na Polónia, sem impostos, e revendidos a um comprador na Alemanha – Diretiva 2006/112/CE – Código Aduaneiro Comunitário – Possibilidade de as autoridades tributárias na Alemanha cobrarem o IVA na importação

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.° TFUE

Questão prejudicial

Uma disposição de um Estado-Membro segundo a qual o artigo 215.°, n.° 4, do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 é aplicável *mutatis mutandis* ao IVA na importação, viola a Diretiva 2006/112/CE, em especial os seus artigos 30.° e 60.°?

DOCUMENTO DE TRABALHO

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 30.°, 60.°, 62.°, 70.° e 71.°

Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (a seguir «CA»), em particular os artigos 40.°, 202.° e 215.°, n.° 4

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), em particular o § 21, n.° 2, que prevê que as disposições relativas aos direitos aduaneiros se aplicam, por analogia, ao IVA na importação.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

1 O demandante contesta a avaliação do IVA na importação sobre os cigarros de contrabando. Em 29 de setembro de 2012, o demandante, residente na Polónia, comprou um total de 43 760 cigarros num mercado em Słubice, Polónia, com selos fiscais ucranianos e bielorrussos. Sem informar as estâncias aduaneiras, transportou estes cigarros para a Alemanha, onde os entregou perto de Braunschweig ao seu comprador alemão no dia 2 de outubro de 2012. Durante esta transferência, o demandante foi detido e os cigarros foram apreendidos e mais tarde destruídos.

2 Por aviso de liquidação de 3 de fevereiro de 2015, o demandado fixou o IVA na importação no montante de 2 006,38 euros sobre os cigarros. Os cigarros foram ilegalmente introduzidos no território aduaneiro da União. Por conseguinte, nos termos do artigo 202.°, n.° 1, alínea a), do CA, constituiu-se a dívida aduaneira. Uma vez que o demandante deveria ter conhecimento disso, é devedor aduaneiro nos termos do artigo 202.°, n.° 3, terceiro travessão, do CA. Aplicando por analogia as referidas disposições aduaneiras nos termos do § 21, n.° 2, da UStG, a dívida aduaneira constituiu-se e o demandante tornou-se devedor do IVA na importação. Na sua ação, o demandante contesta este aviso de liquidação.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

3 A questão prejudicial é, em substância, idêntica à segunda questão prejudicial do processo C-368/21. O Tribunal de Justiça não pôde responder a esta questão no Acórdão de 8 de setembro de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Local de constituição do IVA II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), uma vez que não era pertinente para dirimir o litígio, tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABALHO

4 Ao contrário do processo C-368/21, o órgão jurisdicional de reenvio considera excluído que o local de importação para efeitos de IVA dos bens aqui em causa seja a Alemanha. Pelo contrário, o lugar da importação dos cigarros é a Polónia. Os cigarros não são mercadorias da União, uma vez que tinham selos fiscais ucranianos e bielorrussos. Foram transportados para a Polónia por rotas desconhecidas. Aí, entraram no circuito económico da União porque foram postos à venda num mercado polaco. Assim, os cigarros não estavam em trânsito ao contrário das encomendas que foram objeto do processo C-26/18 (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), ou do veículo em questão no processo C-368/21. Nada sugere que os cigarros se destinavam exclusivamente ao consumo fora da Polónia. Com efeito, um residente da Polónia – o demandante – também comprou os cigarros. Foi apenas este último que tomou a decisão de os revender na Alemanha.

5 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera que há três operações tributáveis:

> (1) A importação dos cigarros para a Polónia a partir de um país terceiro [artigo 2.°, n.° 1, alínea d), da Diretiva 2006/112],
>
> (2) a entrega dos cigarros do vendedor no mercado em Słubice ao demandante [artigo 2.°, n.° 1, alínea a), da Diretiva 2006/112],
>
> (3) a aquisição intracomunitária dos cigarros na Alemanha pelo cliente do demandante [artigo 2.°, n.° 1, alínea b), da Diretiva 2006/112].

6 O objeto do pedido de decisão prejudicial é apenas a tributação da primeira operação, a importação dos cigarros para a Polónia. No entanto, uma vez que a dívida de IVA na importação se constituiu na Polónia, as autoridades aduaneiras alemãs só seriam responsáveis pela fixação do IVA na importação se este imposto fosse considerado como devido na Alemanha *mutatis mutandis* devido ao elemento fictício do artigo 215.°, n.° 4, do CA. O § 21, n.° 2, da UStG declara que esta disposição da legislação aduaneira é aplicável por analogia ao IVA na importação. Os requisitos do artigo 215.°, n.° 4, do CA estão preenchidos *mutatis mutandis* no caso em apreço: a autoridade aduaneira alemã demandada estabeleceu que a dívida de IVA na importação se constituiu, *mutatis mutandis*, pela introdução irregular, na Polónia, de cigarros provenientes de um país terceiro, nos termos do artigo 202.°, n.° 1, alínea a), do CA. Essa dívida de IVA na importação ascende a menos de 5 000 euros, nomeadamente 2 006,38 euros. Assim, considera-se que a dívida de IVA na importação se constituiu na Alemanha.

7 Todavia, coloca-se a questão de saber se a aplicação por analogia do artigo 215.°, n.° 4, do CA, conforme previsto no § 21, n.° 2, da UStG, viola a Diretiva 2006/112. Neste caso, o artigo 215.°, n.° 4, do CA não deve ser aplicado, por analogia, ao IVA na importação. A aplicação por analogia do artigo 215.°, n.° 4, do CA não levanta objeções à luz do direito da União se a própria Diretiva

DOCUMENTO DE TRABALHO

2006/112 ordenasse a aplicação desta disposição aduaneira no caso em apreço e, mesmo que a Diretiva IVA não impusesse a aplicação por analogia do artigo 215.°, n.° 4, do CA, seria permitida pelo direito da União se a Diretiva IVA não o proibisse.

8 A única disposição da Diretiva 2006/112 que poderia, neste caso, ordenar a aplicação do artigo 215.°, n.° 4, do CA ao IVA na importação é o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo desta diretiva. Esta norma pressupõe – contrariamente ao artigo 71.°, n.° 2, desta diretiva – que os produtos estão efetivamente sujeitos a direitos aduaneiros. É o que acontece no caso em apreço, uma vez que a introdução irregular dos cigarros deu origem a uma dívida aduaneira nos termos do artigo 202.°, n.° 1, alínea a), do CA. Segundo a subposição 2402 2090 da Nomenclatura Combinada, na versão resultante do Regulamento (UE) n.° 1006/2011, de 27 de setembro de 2011, a dívida aduaneira é calculada com base num direito aduaneiro de 57,6 %. Neste caso, entre outros, o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 prevê 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.°, n.° 1, desta diretiva como o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. Nos termos do artigo 62.°, n.° 2, desta diretiva, entende-se por exigibilidade do imposto o direito ao pagamento do imposto.

9 Esta disposição liga – em termos abstratos – o facto gerador e a exigibilidade do IVA, em certos aspetos, aos direitos aduaneiros. O órgão jurisdicional de reenvio considera que há duas maneiras de entender esta remissão para o direito aduaneiro. 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 imposto.

10 O Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) alemão interpreta o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 como uma remissão ampla para o direito aduaneiro. De acordo com este entendimento o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 não só não proibiria a aplicação por analogia do artigo 215.°, n.° 4, do CA como também a ordenaria. Por conseguinte, a resposta à questão prejudicial é claramente negativa.

11 O órgão jurisdicional de reenvio tende a considerar que o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 se refere apenas ao direito aduaneiro no que respeita ao *momento* da constituição do facto gerador e da exigibilidade do imposto. Este entendimento é sustentado pela redação, génese e sistemática da norma.

12 A redação do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 associa a constituição do facto gerador e a exigibilidade do imposto ao direito aduaneiro

DOCUMENTO DE TRABALHO

unicamente no que respeita à sua data. A redação da norma pressupõe que tenha ocorrido um facto gerador e o IVA se tenha tornado exigível na aceção do artigo 62.° desta diretiva. Um entendimento tão restrito, orientado para a redação do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, desta diretiva também faz sentido, porque há várias disposições no direito aduaneiro que tratam do momento em que a dívida aduaneira é constituída, por exemplo, o artigo 201.°, n.° 2, os artigos 202.°-204.°, 209.°, n.° 2, 210.°, n.° 2, e o artigo 211.°, n.° 2, do CA. A aplicação por analogia dessas disposições aduaneiras ao IVA na importação significaria que o IVA na importação também se constituiria nesses momentos.

13 No entanto, a evolução do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 milita a favor do entendimento segundo o qual a norma pressupõe que já tenha ocorrido um facto gerador e o IVA se tenha tornado exigível. A relação entre os direitos aduaneiros e o IVA na importação foi regulamentada pela primeira vez no artigo 7.° da Segunda Diretiva 67/288/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 1303/67). O artigo 7.°, n.° 2, desta diretiva associa expressamente a constituição e a exigibilidade da dívida aduaneira e do IVA. Na redação inicial da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), o artigo 10.°, n.° 3, estabelece de modo muito semelhante: «[n]as importações, o facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que o bem entra no território do país, na aceção do artigo 3.° Quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros [...] estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador e a exigibilidade do imposto podem ficar sujeitos às normas vigentes para tais direitos comunitários.»

14 O artigo 10.°, n.° 3, da Sexta Diretiva foi alterado pelo artigo 1.°, ponto 6, da Diretiva 91/680/CEE, 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 (JO 1991, L 376, p. 1). Esta versão alterada é quase idêntica à versão aplicável no caso em apreço do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112. Nesta versão, o nexo entre o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação e os direitos aduaneiros está limitado ao momento da constituição dos direitos aduaneiros.

15 A posição sistemática do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 opõe-se igualmente a uma referência a disposições aduaneiras relativas a aspetos diferentes do momento da constituição do imposto. Assim, o lugar da importação é tratado no capítulo 4 do título V desta diretiva (artigos 60.° e 61.°). Este título regula expressamente o «Lugar das operações tributáveis». Por outro lado, o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, desta diretiva figura no título VI, que trata do «Facto gerador e exigibilidade do imposto».

DOCUMENTO DE TRABALHO

16 A posição do artigo 71.° no capítulo 4 do título VI da Diretiva 2006/112 também indica que a norma se refere apenas ao momento em que o IVA se torna exigível, mas não ao lugar. Este capítulo é composto por dois artigos (artigo 70.° e artigo 71.°). O artigo 70.° estabelece o momento em que o facto gerador ocorre e o imposto se torna exigível na importação. Dispõe, de forma pouco surpreendente, que é esse o caso quando é efetuada a importação. O artigo 70.° estabelece assim, para a importação, o que o artigo 63.° estabelece para a entrega de bens e serviços e o artigo 68.° da Diretiva 2006/112 para as aquisições intracomunitárias de bens: o momento em que ocorre o facto gerador e o imposto se torna exigível.

17 Por último, outra consideração sistemática milita contra um entendimento amplo do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112: se esta disposição contivesse efetivamente uma remissão ampla para o direito aduaneiro, as disposições da Diretiva 2006/112 relativas ao IVA na importação seriam obsoletas. Para as importações sujeitas a direitos aduaneiros, todos os aspetos do IVA na importação são regulados unicamente pelo direito aduaneiro. Para todas as outras importações não sujeitas a tais direitos, a aplicação do direito aduaneiro resultaria do artigo 71.°, n.° 2, da Diretiva 2006/112.

18 A jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite ao órgão jurisdicional de reenvio determinar claramente se o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 também se refere ao direito aduaneiro do lugar onde a dívida de IVA é constituída. Na Decisão Dansk Transport og Logistik, o Tribunal de Justiça, por um lado, sublinhou a autonomia dos direitos aduaneiros e do IVA na importação na sua resposta à quarta questão prejudicial (Acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.° 102). Por outro lado, na resposta à terceira questão prejudicial, esclareceu que o facto gerador e a exigibilidade de direitos aduaneiros e do IVA são essencialmente os mesmos (n.° 91).

19 No que se refere ao artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, no Acórdão de 11 de julho de 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, n.° 41), o Tribunal de Justiça refere: «[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.°, n.° 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 [...]»

20 O segundo período deste excerto poderia ser interpretado como significando que o Tribunal de Justiça entende o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 como uma remissão ampla para o direito aduaneiro. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas de que tais afirmações devam ser entendidas deste modo. Este excerto refere por analogia o Acórdão de 6 de dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, n.° 18), e, ao fazê-lo, substitui apenas o artigo 10.°, n.° 3, da Sexta Diretiva pelo artigo 71.°, n.° 1, segundo

DOCUMENTO DE TRABALHO

parágrafo, da Diretiva 2006/112. O Acórdão Witzemann refere, por sua vez, o Acórdão de 28 de fevereiro de 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, n.° 18). Contudo, ambos os acórdãos referidos são anteriores à alteração do artigo 10.°, n.° 3, da Sexta Diretiva pela Diretiva 91/680/CEE. Uma vez que o Tribunal de Justiça, no n.° 41 do Acórdão Harry Winston, trocou as disposições mas não adaptou a sua redação à redação do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 (refere que o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA «autoriza» os Estados-Membros, embora estes tenham sido «obrigados» há muito tempo pela Diretiva 91/680/CEE), o órgão jurisdicional de reenvio não deseja basear o seu acórdão prematuramente nesta declaração do Tribunal de Justiça.

21 Por último, o significado do n.° 41 do Acórdão Harry Winston é relativizado, uma vez que, embora o Tribunal de Justiça refira este excerto no Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, n.° 41), conclui aí que a constituição de direitos aduaneiros não conduz necessariamente à constituição do IVA na importação. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se ao n.° 91 das Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona nos processos apensos Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:1), que caracterizam utilmente o quadro analítico no qual também deve ser dada resposta à questão prejudicial aqui submetida.

22 O Tribunal de Justiça, nos seus Acórdãos subsequentes de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution (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), adotou este quadro analítico interrogando-se, caso a caso, se a exigibilidade do IVA na importação poderia ser justificada ao abrigo da legislação em matéria de IVA. Estas considerações não fariam sentido se o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 tivesse de ser entendido como uma remissão ampla para o direito aduaneiro. Se a norma não pode ser interpretada no sentido de que a constituição da dívida aduaneira implica quase automaticamente a constituição da dívida de IVA na importação, não há nenhum motivo para considerar que impõe a aplicação por analogia, ao direito do IVA na importação, de uma regra de competência em matéria aduaneira.

23 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o Tribunal de Justiça ainda não respondeu à questão prejudicial submetida no Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).

24 Por último, indicações para a interpretação do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 resultam do Acórdão de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), no qual o Tribunal de Justiça recusou aplicar, *mutatis mutandis*, o artigo 124.°, n.° 1, alínea e), do Código Aduaneiro da União ao IVA na importação.

DOCUMENTO DE TRABALHO

25 O Tribunal de Justiça reitera inicialmente a formulação conhecida dos Acórdãos Dansk Transport og Logistik e Harry Winston, de que o IVA na importação e os direitos aduaneiros são «comparáveis» no que diz respeito às suas características essenciais e que existe um paralelismo que é confirmado pelo artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 (Acórdão de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, n.° 47). No entanto, o Tribunal de Justiça não transfere o paralelismo para a extinção da dívida do IVA na importação, contrariamente ao n.° 98 do Acórdão Dansk Transport og Logistik. Pelo contrário, declara que a Diretiva IVA não regula a extinção da dívida aduaneira de bens de contrabando pelas razões expostas no artigo 124.°, n.° 1, alínea e), do Regulamento n.° 952/2013 (Acórdão de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, n.° 49).

26 Embora o presente caso não diga respeito à aplicação por analogia das causas de extinção do direito aduaneiro, mas das regras de competência em matéria aduaneira para o IVA na importação, o órgão jurisdicional de reenvio entende o Acórdão de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), no sentido de que o artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 não pode ser interpretado como uma remissão ampla para o direito aduaneiro. Só assim se explica que o Tribunal de Justiça mencione esta norma e as suas consequências sobre a exigibilidade de direitos aduaneiros e do IVA a fim de identificar em seguida uma lacuna na Diretiva IVA no que respeita à extinção da dívida de IVA.

27 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à questão de saber se a regra de competência da Diretiva 2006/112 é exaustiva. Se o Tribunal de Justiça adotar a interpretação restritiva do artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, desta diretiva, tal não significaria automaticamente, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, que a Alemanha estaria proibida, nos termos do direito da União, de aplicar, *mutatis mutandis*, o artigo 215.°, n.° 4, do CA ao IVA na importação. Na realidade, trata-se da questão de saber se no artigo 71.°, n.° 1, segundo parágrafo, a diretiva prevê a aplicação por analogia do artigo 215.°, n.° 4, do CA. Outra questão é a de saber se a proíbe por dever ser considerada exaustiva. Tal deve ser apurado por via interpretativa.

28 O lugar da importação é regulado pelos artigos 60.° e 61.° da Diretiva 2006/112. O facto de as competências para a cobrança dos direitos aduaneiros e do IVA deverem ser consideradas separadamente (Acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.° 102), poderia militar a favor da exaustividade dos artigos 60.° e 61.°

29 Todavia, pode igualmente deduzir-se uma leitura diferente da jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdãos de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution, 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). À semelhança desses processos, o caso em apreço trata das consequências em matéria de IVA da violação do direito aduaneiro e da questão de saber qual é o Estado-Membro

DOCUMENTO DE TRABALHO

competente para a cobrança do IVA na importação. A Secção de reenvio entende que estas decisões significam que as consequências em matéria de IVA da violação do direito aduaneiro não são exaustivamente reguladas na Diretiva IVA. Assim, foi possível ao Tribunal de Justiça, nesses casos, fazer depender a importação para efeitos de IVA de um elemento não escrito do facto constitutivo do imposto, designadamente, o da introdução no circuito económico da União.

30 Neste contexto, é possível considerar a Diretiva 2006/112 como não exaustiva igualmente em relação a outros aspetos da exigência do IVA na importação, desde que o IVA na importação se constitua em relação a violações do direito aduaneiro. A redação do artigo 60.° da Diretiva 2006/112 deixa margem para tal conclusão. O artigo 215.°, n.° 4, do CA, aplicável por analogia ao IVA na importação, não estabelece nenhum lugar da importação que contrarie o do artigo 60.° da Diretiva 2006/112, mas cria uma ficção, apenas para efeitos da execução efetiva da exigibilidade do IVA até ao limite máximo de 5 000 euros, relativa à competência de outro Estado-Membro para a cobrança do IVA.

31 No entanto, a transferência de competências gerada, *mutatis mutandis*, pelo artigo 215.°, n.° 4, do CA poderia opor-se ao princípio da territorialidade aplicável ao IVA. Com efeito, de acordo com o princípio da territorialidade fiscal, estas receitas pertencem ao Estado- Membro onde ocorre o consumo final (Acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, n.° 37). No presente caso, o demandante vendeu os cigarros a um comprador na Alemanha depois de os ter adquirido na Polónia. No entanto, uma vez que foram disponibilizados para venda generalizada na Polónia, entraram aí no circuito económico.

32 A este respeito, o IVA distingue-se dos direitos aduaneiros, cujo princípio da territorialidade não desempenha nenhum papel na União. Com efeito, independentemente do Estado-Membro em que os direitos aduaneiros são cobrados, pertencem à União. Por conseguinte, em matéria de direitos aduaneiros, é a cobrança efetiva, alcançada pelo artigo 215.°, n.° 4, do CA que está em primeiro plano.

DOCUMENTO DE TRABALHO