

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

8 de setembro de 2022(*)

«Reenvio prejudicial – União aduaneira – Código Aduaneiro da União – Regulamento (UE) n.º 952/2013 – Local de constituição da dívida aduaneira – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 30.º – Artigo 60.º – Artigo 71.º, n.º 1 – Facto gerador e exigibilidade do IVA na importação – Local de constituição da dívida fiscal – Constatação do incumprimento de uma obrigação imposta pela legislação aduaneira da União – Determinação do lugar de importação dos bens – Meio de transporte matriculado num país terceiro e introduzido na União Europeia contrariamente à legislação aduaneira»

No processo C-368/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha), por Decisão de 2 de junho de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de junho de 2021, no processo

R.T.

contra

Hauptzollamt Hamburg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: S. Rodin, presidente de secção, J.-C. Bonichot e O. Spineanu-Matei (relatora), juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de R.T., por Y. Özkan e U. Schrömbges, Rechtsanwälte,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė e R. Pethke, 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 dos artigos 30.º e 60.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 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018 (JO 2018, L 329, p. 3) (a seguir «Diretiva 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe R.T. ao Hauptzollamt Hamburg (Serviço Aduaneiro Principal de Hamburgo, Alemanha, a seguir «Serviço Aduaneiro») a respeito da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à importação de um veículo introduzido no território da União Europeia em violação da legislação aduaneira.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, estão sujeitas ao IVA, nomeadamente, as seguintes operações:

«[...]

As importações de bens.»

4 O artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta diretiva dispõe:

«Entende-se por “importação de bens” a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na aceção do artigo 24.º do Tratado.»

5 O artigo 60.º da mesma diretiva, que faz parte do capítulo 4 desta, intitulado «Lugar das importações de bens», que figura no título V, intitulado «Lugar das operações tributáveis», enuncia:

«A importação de bens é efetuada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem no momento em que é introduzido na Comunidade.»

6 No capítulo 4, intitulado «Importações de bens», do título VI, intitulado «Facto gerador e exigibilidade do imposto», o artigo 71.º da Diretiva 2006/112 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 estão sujeitos a direitos aduaneiros, [...] 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.»

Código Aduaneiro

7 Nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alínea a), do 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 (JO 2013, L 269, p. 1, a seguir «Código Aduaneiro»):

«Relativamente às mercadorias passíveis de direitos de importação, é facto constitutivo da dívida aduaneira na importação o incumprimento de:

a) Uma das obrigações previstas na legislação aduaneira em matéria de introdução de mercadorias não-UE no território aduaneiro da União, de subtração à fiscalização aduaneira, ou de circulação, transformação, armazenamento, depósito temporário, importação temporária ou cessão de tais mercadorias nesse território;

[...]»

8 O artigo 87.º, sob a epígrafe «Local de constituição da dívida aduaneira», desteregulamento dispõe:

«1. A dívida aduaneira é constituída no local onde é entregue a declaração aduaneira ou a declaração de reexportação a que se referem os artigos 77.º, 78.º e 81.º

Em todos os outros casos, o local de constituição da dívida aduaneira é o local onde ocorrem os factos constitutivos da mesma.

Se não for possível determinar esse local, a dívida aduaneira é constituída no local onde as autoridades aduaneiras constatarem que as mercadorias se encontram numa situação constitutiva de dívida aduaneira.

[...]

4. Se uma autoridade aduaneira determinar que uma dívida aduaneira foi constituída, ao abrigo do artigo 79.º ou do artigo 82.º, noutro Estado-Membro e o montante dos direitos de importação ou de exportação correspondente a essa dívida for inferior a 10 000 EUR, considera-se que a dívida aduaneira foi constituída no Estado-Membro em que foi constatado esse facto.»

Direito alemão

9 O § 21, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto Sobre o Volume de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386) dispõe:

«As regras aplicáveis aos direitos aduaneiros aplicam-se *mutatis mutandis*, ao imposto sobre o volume de negócios na importação, [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Em janeiro de 2019 R.T., com domicílio na Alemanha, adquiriu, na Geórgia, um veículo, matriculando-o nesse país. Em março de 2019, R.T. deslocou-se nesse veículo da Geórgia para a Alemanha, passando pela Turquia, pela Bulgária, pela Sérvia, pela Hungria e pela Áustria, sem ter declarado o referido veículo numa estância aduaneira de importação.

11 Na Alemanha R.T. utilizou o veículo, que foi identificado, em 28 de março de 2019, no âmbito de um controlo por uma unidade de controlo do Serviço Aduaneiro. Foi também identificado, por ocasião de uma infração ao Código da Estrada, em outubro de 2020.

12 Em 13 de maio de 2019, o Serviço Aduaneiro impôs a R.T., por aviso de liquidação dos direitos de importação, um montante de 4 048,13 euros a título de direitos aduaneiros e um montante de 8 460,59 euros a título de IVA na importação.

13 Tendo a sua reclamação para o Serviço Aduaneiro sido indeferida, R.T. interpôs, em 9 de fevereiro de 2020, recurso de anulação desse aviso para o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha). No decurso do processo, decidiu contestar apenas a decisão que fixa o montante do IVA na importação.

14 Não tendo dúvidas quanto à competência das autoridades alemãs para cobrar a dívida aduaneira, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o Serviço Aduaneiro também tem competência para fixar o montante do IVA na importação. Segundo esse órgão jurisdicional, é esse o caso se resultar da interpretação dos artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112 que o lugar da importação se situa na Alemanha, apesar de o recorrente no processo principal ter entrado no território da União na Bulgária.

15 Quanto à interpretação dos artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112, relativos ao conceito e ao lugar da «importação», o órgão jurisdicional de reenvio entende que o incumprimento das obrigações impostas pela legislação aduaneira cometido num Estado-Membro só dá origem à constituição de IVA na importação nesse Estado-Membro se a mercadoria em causa tiver sido igualmente importada nesse Estado-Membro, na aceção do direito relativo ao IVA.

16 Esse órgão jurisdicional considera que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça tal como é aplicada pelos tribunais tributários alemães, o lugar da importação, conforme definido no artigo 60.º da Diretiva 2006/112, deve, no caso em apreço, situar-se na Bulgária, uma vez que o veículo aí foi utilizado pela primeira vez. O IVA na importação constituiu-se, portanto, em princípio, nesse Estado-Membro, exceto se se admitisse que esse veículo era «destinado ao consumo» na Alemanha, em aplicação dos ensinamentos dos 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, e de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 44.

17 No entanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a jurisprudência referida no número anterior – que consagra a ideia do destino de consumo – foi proferida a respeito de bens que tinham sido transportados, ao passo que, no processo principal, se trata de um veículo utilizado como meio de transporte. A este respeito, vários órgãos jurisdicionais alemães especializados compreenderam a jurisprudência acima referida no sentido de que os meios de transporte entram no circuito económico da União no Estado-Membro em cujo território são efetivamente utilizados pela primeira vez.

18 Seguindo esta abordagem, deve considerar-se que o veículo do recorrente no processo principal, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, entrou no circuito económico da União na Bulgária, uma vez que foi neste Estado-Membro que foi utilizado pela primeira vez. Por conseguinte, é na Bulgária que se situa o local da importação desse veículo, na aceção do artigo 60.º da Diretiva 2006/112.

19 Todavia, tal conclusão afigura-se contrária à que decorre do Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C-77/20, EU:C:2021:161), no qual o Tribunal de Justiça decidiu que, apesar de o veículo ter entrado materialmente no território aduaneiro da União pela Bulgária, tinha efetivamente sido utilizado na Alemanha, Estado-Membro de residência do recorrente no processo principal.

20 Na hipótese de o lugar da importação do veículo em causa se situar num Estado-Membro diferente da República Federal da Alemanha, o órgão jurisdicional de reenvio submete uma segunda questão prejudicial para saber se a ficção do artigo 87.º, n.º 4, do Código Aduaneiro confere competência às autoridades aduaneiras alemãs para fixar o montante do IVA na importação.

21 A este respeito, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se a aplicação *mutatis mutandis* desta disposição, imposta pelo artigo 21.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, viola a Diretiva 2006/112.

22 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 30.º e 60.º da Diretiva [2006/112] 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 [República Federal da] Alemanha: uma disposição de um Estado-Membro, segundo a qual o artigo 87.º, n.º 4, do [Código Aduaneiro] é aplicável *mutatis mutandis* ao IVA na importação, viola a Diretiva [2006/112], em especial os seus artigos 30.º e 60.º?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

23 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos do IVA, o lugar da importação de um veículo matriculado num Estado terceiro e introduzido na União em violação da legislação aduaneira se situa no Estado-Membro em que essa infração foi cometida e onde esse veículo foi utilizado pela primeira vez na União, ou no Estado-Membro em que o autor do incumprimento das obrigações impostas pela legislação aduaneira reside e utiliza efetivamente o veículo.

24 Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, estão sujeitas ao IVA as importações de bens. Nos termos do artigo 30.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, entende-se que constitui uma importação de bens a introdução na União de um bem que não se encontre em livre prática. No que respeita ao lugar da importação, o artigo 60.º da referida diretiva dispõe que esta é realizada no Estado-Membro em cujo território se encontra o bem na data em que é introduzido na União.

25 Quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros, o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 autoriza os Estados-Membros a relacionar o facto

gerador e a exigibilidade do IVA na importação com o facto gerador e com a exigibilidade dos direitos aduaneiros. Com efeito, o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, na medida em que se constituem com a importação na União e a subsequente introdução das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 47 e jurisprudência referida).

26 Assim, 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 (Acórdão de 7 de abril de 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C-489/20, EU:C:2022:277, n.º 48 e jurisprudência referida).

27 No entanto, esta presunção pode ser ilidida se se demonstrar que, apesar dos incumprimentos da legislação 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 [Acórdão de 3 de março de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Local de constituição do IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, n.º 31 e jurisprudência referida].

28 Assim, num processo relativo a bens que tinham sido objeto de incumprimentos da legislação aduaneira no território alemão, onde apenas tinham sido transferidos de um avião para o outro antes de serem encaminhados para a Grécia, o Tribunal de Justiça considerou que foi neste Estado-Membro que os bens em causa entraram no circuito económico da União e que o IVA na importação relativo a esses bens se constituiu, uma vez que esse Estado-Membro constituía o seu destino final e o lugar onde tinham sido consumidos (v., neste sentido, Acórdão de 10 de julho de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, n.º 53).

29 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que se devia considerar que um veículo particular, introduzido em violação da legislação aduaneira, entrou no circuito económico no Estado-Membro de residência do sujeito passivo, uma vez que esse veículo tinha aí sido efetivamente utilizado, mesmo que, durante o seu trajeto de um país terceiro para esse Estado-Membro, esse veículo tenha entrado materialmente no território aduaneiro da União por outro Estado-Membro. Por conseguinte, foi nesse primeiro Estado-Membro que se constituiu o IVA na importação [v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Local de constituição do IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, n.os 34 e 35].

30 No caso em apreço resulta do pedido de decisão prejudicial, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que R.T., no seu trajeto da Geórgia para a Alemanha realizado em março de 2019, conduziu a sua viatura através da Bulgária passando pela Sérvia, a Hungria e a Áustria. R.T. tem a sua residência na Alemanha onde utilizou esse veículo a partir de março de 2019 e, pelo menos, até outubro de 2020.

31 Tendo em conta os ensinamentos do Acórdão de 3 de março de 2021, Hauptzollamt Münster (Local de constituição do IVA) (C?7/20, EU:C:2021:161), referidos no n.º 28 do presente acórdão, há que considerar que esse veículo, não obstante a sua primeira utilização e a sua entrada física no território da União na Bulgária para efeitos de trânsito, foi efetivamente utilizado no Estado-Membro do seu destino, no caso em apreço, na Alemanha. Por conseguinte, na medida em que o veículo entrou no circuito económico da União neste último Estado-Membro, a sua importação, ao abrigo dos artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112, ocorreu no mesmo Estado-Membro.

32 Esta conclusão não é infirmada pela circunstância, enunciada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de a primeira utilização do veículo no território da União como meio de transporte equivaler ao seu «consumo», facto gerador do IVA, na aceção do Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 44), ou constituir, pelo menos, uma etapa nesse consumo, o que implicaria que, no caso em apreço, o veículo tinha entrado no circuito económico da União na Bulgária.

33 Com efeito, como decorre do Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 48), não obstante a sua entrada material num Estado-Membro, pode considerar-se que um bem foi introduzido no circuito económico da União no território de outro Estado-Membro quando esse bem era «destinado ao consumo» nesse Estado-Membro. Nestas condições, o Tribunal de Justiça constatou que os bens em causa tinham entrado no circuito económico da União no Estado-Membro do seu destino final e que, em consequência, o IVA na importação relativo a esses bens se tinha constituído nesse Estado-Membro (Acórdão de 10 de julho de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, n.º 53).

34 Assim, pode considerar-se que um veículo matriculado num país terceiro que, como o órgão jurisdicional de reenvio também observa, não pode ser «consumido», mas que foi utilizado pelo sujeito passivo para transitar desse país para o Estado-Membro da sua residência, onde o veículo foi efetiva e duradouramente utilizado, entrou no circuito económico da União nesse Estado-Membro. Com efeito, embora não tenha sido ele próprio transportado para o referido Estado-Membro e tenha sido utilizado como meio de transporte no Estado-Membro da sua entrada física no território da União, esse bem só foi utilizado neste último Estado-Membro para o deslocar para o Estado-Membro do seu destino final, para efeitos da sua utilização efetiva e duradoura neste último. A este respeito, há que observar que o local de residência do utilizador pode servir de indício para tal utilização.

35 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 30.º e 60.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos do IVA, o lugar da importação de um veículo matriculado num Estado terceiro e introduzido na União em violação da legislação aduaneira se situa no Estado-Membro em que o autor do incumprimento das obrigações impostas pela legislação aduaneira reside e utiliza efetivamente o veículo.

Quanto à segunda questão

36 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

37 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 (Nona Secção) declara:

Os artigos 30.º e 60.º Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018,

devem ser interpretados no sentido de que:

para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, o lugar da importação de um veículo matriculado num Estado terceiro e introduzido na União Europeia em violação da legislação aduaneira se situa no Estado-Membro em que o autor do incumprimento das obrigações impostas pela legislação aduaneira reside e utiliza efetivamente o veículo.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.