

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

10 de julho de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – União Aduaneira – Regulamento (CEE) n.º 2913/92 – Artigos 202.º e 203.º – Direitos aduaneiros à importação – Constituição de uma dívida aduaneira devido a violações da regulamentação aduaneira – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 30.º – IVA à importação – Facto gerador do imposto – Noção de “importação” de um bem – Exigência da entrada desse bem no circuito económico da União Europeia – Encaminhamento desse bem para um Estado-Membro diferente daquele em que a dívida aduaneira se constituiu»

No processo C-26/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse, Alemanha), por decisão de 2 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de janeiro de 2018, no processo

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

contra

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen e M. Safjan (relator), juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: D. Dittert, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 5 de dezembro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, por R. Welzel e U. Reimer, Steuerberater,
- em representação do Hauptzollamt Frankfurt am Main, por U. Beck, na qualidade de agente,
- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Clotuche-Duvieusart e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 27 de fevereiro de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 30.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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (a seguir «FedEx») e o Hauptzollamt Frankfurt am Main (Serviço Principal Aduaneiro de Frankfurt am Main, Alemanha, a seguir, «serviço principal aduaneiro alemão») a respeito da obrigação de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na Alemanha na sequência da constituição de uma dívida aduaneira na importação devido à violação da legislação aduaneira cometida no território desse Estado-Membro.

Quadro jurídico

Direito da União

Regulamento (CEE) n.º 2913/92

3 O 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, retificado no JO 2013, L 287, p. 90), revogou e substituiu o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), a partir de 1 de maio de 2016. Contudo, tendo em conta os factos do processo principal, o Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 1, a seguir «Código Aduaneiro») é aplicável ao presente processo.

4 O artigo 40.º do Código Aduaneiro enunciava:

«As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade devem ser apresentadas à alfândega pela pessoa que as introduziu nesse território ou, se for caso disso, pela pessoa que assume a responsabilidade pelo seu transporte após terem entrado nesse território, com exceção das mercadorias transportadas em meios de transporte que atravessem as águas territoriais ou o espaço aéreo do território aduaneiro da Comunidade sem nele fazerem escala. A pessoa que apresenta as mercadorias deve fazer uma referência à declaração sumária ou à declaração aduaneira anteriormente apresentada no que respeita às mercadorias.»

5 O artigo 50.º do Código Aduaneiro previa:

«Enquanto aguardam que lhes seja atribuído um destino aduaneiro, as mercadorias apresentadas à alfândega têm, a partir do momento dessa apresentação, o estatuto de mercadorias em depósito temporário. Estas mercadorias serão denominadas, nos artigos seguintes, “mercadorias em depósito temporário”.»

6 O artigo 91.º, n.º 1, alínea a), do Código Aduaneiro dispunha:

«O regime do trânsito externo permite a circulação de um ponto a outro do território aduaneiro da Comunidade:

a) De mercadorias não comunitárias, sem que fiquem sujeitas a direitos de importação e a outras imposições bem como a medidas de política comercial.»

7 O artigo 202.º, n.os 1 e 2, do Código Aduaneiro tinha a seguinte redação:

«1. É facto 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

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular.»

8 O artigo 203.º, n.os 1 e 2, do Código Aduaneiro enunciava:

«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.»

Diretiva IVA

9 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

d) As importações de bens.»

10 O artigo 30.º desta diretiva enuncia:

«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.

Para além da operação referida no primeiro parágrafo, considera-se importação de bens a introdução na Comunidade de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade.»

11 O artigo 60.º da mesma diretiva dispõe:

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

12 O artigo 61.º da mesma diretiva prevê:

«Em derrogação do disposto no artigo 60.º, quando um bem que não se encontre em livre prática esteja abrangido, desde a sua introdução na Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, a sua importação é efetuada no Estado?Membro em cujo território o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

Da mesma forma, quando um bem que se encontre em livre prática esteja sujeito, desde a sua introdução na Comunidade, a um dos regimes ou situações previstos nos artigos 276.º e 277.º, a sua importação é efetuada no Estado?Membro em cujo território o bem deixa de estar sujeito a esses regimes ou situações.»

13 O artigo 70.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

14 O artigo 71.º desta diretiva enuncia:

«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.»

O direito alemão

15 O § 1 da Umsatzsteuergesetz (Lei sobre o imposto sobre o volume de negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Operações tributáveis», dispõe no seu n.º 1, ponto 44:

«São sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as operações seguintes:

[...]

4. as importações de bens no território nacional [...] (imposto sobre o volume de negócios à importação);

[...]»

16 O § 13 da UStG, sob a epígrafe «constituição do imposto», enuncia no seu n.º 2:

«O § 21, n.º 2, aplica-se ao imposto sobre o volume de negócios à importação.»

17 O § 21 da UStG, sob a epígrafe «Regras específicas para o imposto sobre o volume de negócios à importação», prevê, no seu n.º 2:

«As regras aplicáveis aplicam-se *mutatis mutandis*, ao imposto sobre o volume de negócios à importação.»

18 O § 14 da Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (regulamento que regula a isenção do imposto sobre o volume de negócios à importação), de 11 de agosto de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), na sua versão aplicável aos factos do processo principal, sob a epígrafe «Reembolso ou redução», prevê no seu n.º 1:

«O imposto sobre o volume de negócios à importação é reembolsado ou reduzido nos casos previstos nos casos previstos nos artigos 235.º a 242.º do Código Aduaneiro, aplicando-se, *mutatis mutandis*, as suas disposições.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 No decurso do mês de janeiro de 2008, a FedEx fez chegar bens provenientes de Israel, do México e dos Estados Unidos (a seguir «bens em causa»), passíveis de direitos à importação, a diferentes destinatários situados na Grécia, seu destino final. Esses bens foram transportados em 18 lotes distintos (a seguir «os 18 lotes»), por avião, até Frankfurt am Main (Alemanha), onde são colocados noutro avião para serem transportados para a Grécia.

20 Por ofício de 23 de outubro de 2008, o serviço aduaneiro do aeroporto de Atenas (Grécia) informou o serviço principal aduaneiro alemão que os 18 lotes tinham sido transportados para a Grécia sem observância da regulamentação aduaneira.

21 Tendo em conta estas informações, o serviço principal aduaneiro alemão verificou que 14 dos 18 lotes não tinham sido apresentados à alfândega como previsto no artigo 40.º do Código Aduaneiro e concluiu que esses lotes tinham sido introduzidos no território aduaneiro da União Europeia de forma irregular. Considerou assim, nos termos do artigo 202.º do Código Aduaneiro, que a introdução irregular desses lotes dera origem a uma dívida aduaneira à importação.

22 No caso de 3 dos 18 lotes, o serviço principal aduaneiro alemão considerou que os bens em causa se encontravam em depósito temporário à sua chegada ao aeroporto de Frankfurt am Main e que tinham sido encaminhados para Atenas sem terem sido colocados no regime de trânsito comunitário externo e que, por isso, tinham sido retirados do local de depósito sem autorização. No caso do último lote, foi constatado que o encaminhamento dos bens para Atenas tinha sido precedido de um regime de trânsito externo devidamente apurado de Paris (França) para Frankfurt am Main, mas que estes bens tinham igualmente sido retirados do local de depósito sem autorização. No caso destes 4 lotes, o serviço principal aduaneiro alemão considerou que as violações da regulamentação aduaneira deram origem a uma dívida aduaneira à importação com fundamento no artigo 203.º do Código Aduaneiro.

23 Em consequência, no caso dos 18 lotes, o serviço principal aduaneiro alemão, emitiu, em 30 de novembro e 1 de dezembro de 2010, relativamente à FedEx, cinco avisos de liquidação de direitos aduaneiros à importação. O mesmo serviço considerou que, para esses lotes, o IVA à

importação, qualificado na Alemanha como imposto sobre o volume de negócios à importação, era devido pelo facto de, nos termos do § 21, n.º 2, da UStG, as regras aplicáveis aos direitos aduaneiros se aplicarem também a esse imposto.

24 A FedEx pagou os direitos aduaneiros à importação e o imposto sobre o volume de negócios à importação resultante destes cinco avisos. Contudo, em novembro de 2011, esta sociedade pediu o reembolso dos direitos e do imposto pelo facto de terem sido objeto de dupla cobrança contrária ao direito da União. Para este efeito, a FedEx alegou que os bens em causa, após a chegada a Atenas, foram introduzidos em livre prática e que foram cobrados os direitos à importação, incluindo o imposto grego sobre o volume de negócios à importação. Por avisos de 9 e 10 de abril de 2013, o serviço principal aduaneiro alemão indeferiu os pedidos de reembolso.

25 Na sequência dos processos de reclamação introduzidos pela FedEx contra esses avisos, a administração fiscal alterou as taxas de tributação que foram aplicadas em dois dos cinco avisos de 30 de novembro e de 1 de dezembro de 2010 e reembolsou parcialmente o imposto sobre o volume de negócios relativo a esses dois avisos.

26 Em 13 de junho de 2014, a FedEx interpôs no Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse, Alemanha) um recurso contra esses cinco avisos. Na audiência, a FedEx desistiu dos pedidos no referente aos direitos aduaneiros à importação, mas manteve o seu pedido relativamente ao imposto sobre o volume de negócios à importação. A este respeito, alegou que este imposto é um imposto sobre o consumo que só onera os bens que são efetivamente consumidos no território nacional. Uma vez que os bens em causa foram dirigidos para a Grécia sem terem sido introduzidos no circuito económico alemão, não podem ser vistos como se tivessem sido importados no território alemão e como objeto de uma operação tributável a esse título.

27 O tribunal de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se, na sequência das violações da regulamentação aduaneira mencionadas nos n.os 21 e 22 do presente acórdão, que criaram uma dívida aduaneira à importação, o IVA à importação se constitui na Alemanha no que se refere aos bens em causa.

28 A este respeito, o tribunal de reenvio menciona o n.º 65 do Acórdão de 2 de junho de 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig (C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405), que se refere à noção de «risco» de entrada no circuito económico da União Europeia. Esse tribunal salienta que, se essa noção se aplicar nos casos em que os bens introduzidos no território da União não foram colocados sob um regime aduaneiro ou tiverem saído do regime em que tinham sido colocados, importaria apenas analisar se existe o risco de que esses bens entrem no circuito económico da União no território fiscal do Estado-Membro em causa. No caso em apreço, devia ser considerado que esse risco existia, pois os bens em causa, devido à sua introdução irregular ou à sua subtração à vigilância aduaneira, precisamente não estavam ou deixaram de estar sujeitos a essa vigilância. Designadamente, os bens introduzidos irregularmente no território aduaneiro da União poderiam ter sido retirados de forma despercebida e ser objeto de consumo não tributado.

29 Todavia, tendo em conta os Acórdãos do Tribunal de Justiça de 1 de junho de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), e de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelscešs (C-154/16, EU:C:2017:392), o tribunal de reenvio interroga-se se o IVA à importação, no caso do Estado-Membro em cujo território fiscal os bens foram introduzidos na União, só se constitui quando os referidos bens entram no circuito económico da União igualmente no território fiscal desse Estado-Membro. Nesse caso, só existiria uma entrada no circuito económico quando os bens fossem colocados em libré prática nos termos da legislação aduaneira ou quando a violação da legislação aduaneira leva a presumir que os bens entraram no circuito económico e que podem ser objeto de consumo ou utilização. Apenas estas duas situações seriam constitutivas de uma «importação», no sentido da Diretiva IVA.

30 Nestas condições, o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse) decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma importação no sentido do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 30.º da Diretiva [IVA], pressupõe que o bem introduzido no território da União entre no circuito económico da União ou é suficiente o mero risco de o bem introduzido entrar no circuito económico da União?

2) Caso uma importação pressuponha a entrada do bem no circuito económico da União:

A entrada no circuito económico da União de um bem introduzido no território desta verifica-se quando, em violação da legislação aduaneira, o bem não está abrangido por um regime previsto no artigo 61.º, primeiro parágrafo, da Diretiva [IVA] ou quando o mesmo começa por estar abrangido por um regime deste tipo, mas posteriormente deixa de estar sujeito a esse regime na sequência de uma conduta ilícita em matéria aduaneira, ou, em caso de conduta ilícita em matéria aduaneira, a entrada no circuito económico da União implica que se pode pressupor que, em virtude da referida conduta no território fiscal do Estado-Membro, o bem entrou no circuito económico da União no território fiscal do Estado-Membro em que se verificou a conduta e que podia ser objeto de consumo ou utilização?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

31 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 30.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, quando um bem é introduzido no território da União, a noção de «importação de um bem», na aceção dessas disposições, designa unicamente a entrada desse bem no circuito económico da União ou se essa noção abrange também o risco de esse bem entrar nesse circuito.

32 A título liminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual por ele definido sob sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão prejudicial submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional, quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v. Acórdão de 28 de março de 2019, Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, n.º 57 e jurisprudência aí referida).

33 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, a importação de bens é uma operação sujeita a IVA. O artigo 30.º, primeiro parágrafo, da mesma diretiva dispõe que se entende 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.

34 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, sendo o IVA, por natureza, um imposto sobre o consumo, aplica-se aos bens e serviços que entram no circuito económico da União e podem ser objeto de consumo (Acórdão de 18 de maio de 2017, *Latvijas Dzēlcešs*, C-154/16, EU:C:2017:392, n.º 69 e jurisprudência aí referida).

35 No caso em apreço, resulta dos próprios termos da decisão de reenvio que os bens em causa foram dirigidos para a Grécia, o seu destino final, onde foram consumidos. Por conseguinte, é ponto assente que esses bens entraram no circuito económico da União, no sentido da Diretiva IVA.

36 Assim, como salientou o advogado-geral, num processo semelhante ao processo principal, a questão de saber se a existência de um «risco» de o bem entrar no circuito da União é suficiente para considerar que esse bem é objeto de «importação», no sentido do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 30.º da Diretiva IVA, é uma questão hipotética.

37 Por conseguinte, tem em conta a jurisprudência referida no n.º 32 do presente acórdão, a primeira questão é inadmissível.

Quanto à segunda questão

38 Com a sua segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), e o artigo 30.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, quando um bem é introduzido no território da União, é suficiente que esse bem seja objeto de violações da regulamentação aduaneira num determinado Estado-Membro, que deram origem a uma dívida aduaneira à importação, para se considerar que o mesmo bem entrou no circuito económico da União nesse Estado-Membro.

39 A este respeito, importa salientar que, nos termos do artigo 60.º da Diretiva IVA, a importação de bens é efetuado no Estado-Membro em cujo território o bem se encontra no momento em que é introduzido na Comunidade. O artigo 61.º, primeiro parágrafo, da mesma diretiva prevê que, em derrogação do disposto no artigo 60.º, quando um bem que não se encontre em livre prática esteja abrangido, desde a sua introdução na Comunidade, por um dos regimes ou situações previstos no artigo 156.º ou por um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou por um regime de trânsito externo, a sua importação é efetuada no Estado-Membro em cujo território o bem deixa de estar abrangido por esses regimes ou situações.

40 Segundo o artigo 70.º da Diretiva IVA, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens. Segundo o artigo 71.º, n.º 1, da Diretiva IVA, quando um bem esteja abrangido, desde a sua introdução na União, pelo regime do entreposto aduaneiro, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que o bem sai desse regime. No entanto, o segundo parágrafo deste artigo visa a situação especial dos bens importados sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, em que o facto gerador ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos.

41 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o IVA à 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 (Acórdãos de 28 de fevereiro de 1984, *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81, n.º 18, e de 11 de julho de 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, n.º 41).

42 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, no decurso do ano de 2008, diversos bens provenientes de Estados terceiros, passíveis de direitos de importação, foram transportados para a Alemanha, para serem depois levados para a Grécia, que era o seu destino final. Alguns desses bens não foram apresentados às autoridades aduaneiras alemãs e foram, portanto, introduzidos irregularmente no território aduaneiro da União. Os outros bens foram introduzidos de forma regular nesse território, na Alemanha, mas foram depois encaminhados para a Grécia, tendo sido subtraídos à vigilância aduaneira, em violação da regulamentação aduaneira.

43 Não se contesta que, no processo principal, essas violações da regulamentação aduaneira não deram origem à constituição de uma dívida aduaneira à importação na Alemanha para a sociedade que introduziu os bens em causa no território da União, com fundamento, respetivamente, no artigo 202.º, n.º 1, alínea a), e no artigo 203.º, n.º 1, do Código Aduaneiro.

44 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma dívida de IVA pode acrescer à dívida aduaneira se o comportamento ilícito que deu origem a essa dívida permitir presumir que as mercadorias em causa entraram no circuito económico da União e, portanto, puderam ser objeto de consumo, acionando assim o facto gerador de 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, e de 1 de junho de 2017, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 54).

45 Concretamente, o Tribunal de Justiça declarou que no caso de os bens passíveis de direitos de importação serem subtraídos à fiscalização aduaneira no interior de uma zona franca e já não estarem nessa zona, em princípio, há que presumir que entraram no circuito económico da União (Acórdão de 1 de junho de 2017, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, n.º 55).

46 No caso em apreço, por um lado, no que se refere aos bens em causa que não foram introduzidos de forma regular no território aduaneiro da União, tendo em conta a jurisprudência referida nos n.os 44 e 45 do presente acórdão, deve, em princípio, presumir-se que eles entraram no circuito económico da União no território do Estado-Membro em que são introduzidos na União, ou seja, na Alemanha.

47 Por outro lado, quanto aos bens em causa subtraídos à vigilância aduaneira, esses bens saíram na Alemanha do regime aduaneiro sob o qual estavam colocados. Por conseguinte, tendo em conta a jurisprudência referida nos n.os 44 e 45 do presente acórdão, deve igualmente presumir-se que os mesmos entraram no circuito económico da União nesse Estado-Membro.

48 Contudo, como salientou o advogado?geral nos n.os 56 e 68 das suas conclusões, tal presunção pode ser ilidida se se demonstrar que, apesar das violações da regulamentação aduaneira que levam à constituição de uma dívida aduaneira à importação no Estado?Membro em que tais violações foram cometidas, um bem foi introduzido no circuito económico da União Europeia no território de outro Estado?Membro em que esse bem era destinado ao consumo. Nesse caso, o facto gerador do IVA à importação ocorre nesse outro Estado?Membro.

49 Ora, resulta da decisão de reenvio que se os bens em causa foram objeto de violações à regulamentação aduaneira no território alemão foram unicamente transferidos de um avião para outro nesse território.

50 É certo que devido a essas violações da regulamentação aduaneira, os bens em causa, que se encontravam materialmente no território da União, não se encontravam já sob vigilância das autoridades aduaneiras alemãs, as quais estavam impossibilitadas de controlar a circulação desses bens.

51 Todavia, resulta da decisão de reenvio que está assente que os bens em causa foram encaminhados para a Grécia, que era o seu destino final, onde foram consumidos.

52 Assim, num processo como o processo principal, as violações da regulamentação aduaneira ocorridas no território alemão não constituem, em si mesmas, um elemento suficiente para considerar que os bens em causa entraram no circuito económico da União na Alemanha.

53 Destarte, há que constatar que, num processo como o processo principal, os bens entraram no circuito económico da União no Estado?Membro do seu destino final e que, em consequência, o IVA à importação relativo a esses bens se constituiu nesse Estado?Membro.

54 Tendo em conta as considerações que precedem, importa referir à segunda questão que os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 30.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, quando um bem é introduzido no território da União não é suficiente que esse bem tenha sido objeto de violações à regulamentação aduaneira em determinado Estado?Membro que tenham criado nesse Estado ma dívida aduaneira à importação para considerar que esse bem entrou no circuito económico da União nesse Estado?Membro, quando estiver assente que o referido bem foi encaminhado para outro Estado?Membro, que era o seu destino final, onde foi consumido, pelo que o IVA à importação relativo ao referido bem só se constitui nesse outro Estado?Membro.

Quanto às despesas

55 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 (Primeira Secção) declara:

Os artigos 2.º, n.º 1, alínea d), e 30.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, quando um bem é introduzido no território da União Europeia, não é suficiente que esse bem tenha sido objeto de violações à regulamentação aduaneira em determinado Estado?Membro que tenham criado nesse Estado uma dívida aduaneira à importação para considerar que esse bem entrou no circuito económico da União nesse Estado?Membro, quando estiver assente que o referido bem foi encaminhado para outro Estado

?Membro, que era o seu destino final, onde foi consumido, pelo que o IVA à importação relativo ao referido bem só se constitui nesse outro Estado?Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.