Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 3 de marzo de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Código aduanero de la Unión — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Artículo 87, apartado 4 — Lugar de nacimiento de la deuda aduanera — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1 — Artículos 70 y 71 — Devengo del impuesto y exigibilidad del IVA a la importación — Lugar de nacimiento de la deuda tributaria — Constatación del incumplimiento de una obligación impuesta por la legislación aduanera de la Unión — Bien que se ha introducido físicamente en el territorio aduanero de la Unión en un Estado miembro pero que ha entrado en el circuito económico de la Unión en el Estado miembro en el que se ha realizado la constatación»

En el asunto C-7/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), mediante resolución de 11 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de enero de 2020, en el procedimiento entre

VS

y

Hauptzollamt Münster,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. N. Jääskinen, Juez;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Hauptzollamt Münster, por el Sr. K. Thode, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Clotuche-Duvieusart y J. Jokubauskaitė y por el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre VS y el Hauptzollamt Münster (Administración Principal de Aduanas de Münster, Alemania) en relación con el pago de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación por un vehículo particular matriculado en Turquía e importado por VS en el territorio de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, las importaciones de bienes están sujetas al IVA. A tenor del artículo 30, párrafo primero, de la Directiva del IVA, se considerará importación de bienes la introducción en la Unión de un bien que no esté en libre práctica.

4 Con arreglo al artículo 60 de dicha Directiva, la importación de bienes se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Unión.

5 Conforme al artículo 62 de la citada Directiva:

«Se considerarán:

1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

[...]».

6 Según el artículo 70 de la Directiva del IVA, el devengo del IVA se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.

7 El artículo 71, apartado 1, de dicha Directiva establece lo siguiente:

«En el caso de bienes que, desde su introducción en la [Unión], se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 156, 276 y 277, o al amparo de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito [externo], el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.»

Código aduanero

8 El artículo 79 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»), titulado «Deuda aduanera nacida por incumplimiento», dispone:

«1. Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

[...]

3. En los casos mencionados en las letras a) y b) del apartado 1, el deudor será cualquiera de las siguientes personas:

a) toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión;

[...]».

9 El artículo 87 del código aduanero, titulado «Lugar de nacimiento de la deuda aduanera», prevé en su apartado 4:

«Si una autoridad aduanera comprueba que una deuda aduanera nació, con arreglo al artículo 79 o al artículo 82, en otro Estado miembro, y el importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a dicha deuda es inferior a 10 000 [euros], se considerará que la deuda aduanera nació en el Estado miembro en que se efectuó la verificación.»

10 El artículo 135 del código aduanero, titulado «Traslado al lugar apropiado», establece, en su apartado 1:

«La persona que introduzca mercancías en el territorio aduanero de la Unión las trasladará sin demora bien a la aduana designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar designado o autorizado por dichas autoridades, bien a una zona franca, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y de acuerdo con sus instrucciones.»

11 El artículo 139 del código aduanero, titulado «Presentación de las mercancías en aduana», dispone, en su apartado 1, que las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada a cualquier aduana designada o a cualquier lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca, en particular, por la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Derecho alemán

12 Con arreglo al artículo 21, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal:

«Las reglas aplicables a los derechos de aduana se aplican *mutatis mutandis* al IVA a la importación, con excepción de las normas sobre el perfeccionamiento activo en el sistema de

devolución y de las relativas al perfeccionamiento pasivo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 VS, residente en Alemania, introdujo su vehículo particular desde Turquía, donde estaba matriculado, en el territorio de ese Estado miembro, pasando por Bulgaria, Serbia, Hungría y Austria. La importación de dicho vehículo se constató en Alemania con ocasión de un control policial efectuado el 26 de febrero de 2018. En marzo de 2018, VS llevó el vehículo de vuelta a Turquía, donde lo vendió.

14 A raíz de dicho control, la Administración Principal de Aduanas de Münster, al considerar que VS había omitido trasladar el vehículo a una aduana de importación y presentarlo en aduana, declaró que el interesado era deudor de un importe de 1 589 euros en concepto de derechos de aduana de importación y de 3 021,01 euros en concepto de IVA a la importación.

15 VS interpuso recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), el órgano jurisdiccional remitente, alegando que solo había utilizado el vehículo durante un corto período de tiempo y exclusivamente como medio de transporte para trayectos privados, por lo que no deberían haberse aplicado a dicho vehículo los derechos de aduana de importación.

16 El órgano jurisdiccional remitente subraya con carácter previo que, en contra de lo que sugirió implícitamente en su recurso, VS no puede acogerse al régimen aduanero de importación temporal, ya que reside efectivamente en el territorio de la Unión.

17 Dicho órgano jurisdiccional considera que, al importar el vehículo de que se trata en el litigio principal en el territorio de la Unión, VS infringió determinadas disposiciones del Derecho aduanero, en particular el artículo 135, apartado 1, del código aduanero, relativo a la obligación de trasladar las mercancías a una aduana, y el artículo 139, apartado 1, de dicho código, relativo a la obligación de presentarlas en aduana. En consecuencia, nació una deuda aduanera de importación, de conformidad con el artículo 79, apartado 1, letra a), de dicho código, de la que el demandante en el litigio principal es deudor en virtud del artículo 79, apartado 3, letra a), del mismo código.

18 Según el órgano jurisdiccional remitente, no cabe duda de que, con arreglo al artículo 87, apartado 4, del código aduanero, la deuda aduanera nació en Alemania. En efecto, en primer lugar, a pesar de que el vehículo entró físicamente en el territorio de la Unión por Bulgaria y que, por consiguiente, debería haberse trasladado y presentado en aduana en ese Estado miembro, son las autoridades alemanas las que constataron la existencia de la deuda. En segundo lugar, el importe de los derechos correspondientes a dicha deuda es inferior a 10 000 euros.

19 En estas circunstancias, queda por determinar si es posible aplicar el artículo 87, apartado 4, del código aduanero, por analogía, al IVA a la importación, lo que, en caso afirmativo, implica que se considerará que también este impuesto nació en Alemania.

20 A este respecto el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, con arreglo al artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando los bienes en cuestión estén sujetos a derechos de aduana, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

21 Así pues, en el caso de autos, en la medida en que, en virtud de los artículos 79, apartado 1, letra a), y 87, apartado 4, del código aduanero, la deuda aduanera correspondiente al vehículo objeto del litigio principal nació en Alemania, podría concluirse que la deuda por el IVA también

nació en este Estado miembro, aunque el vehículo entrara físicamente en el territorio de la Unión por Bulgaria.

22 Además, según el órgano jurisdiccional remitente, en el caso de autos concurren los demás requisitos necesarios para la existencia de una deuda por el IVA. En efecto, el vehículo objeto del litigio principal fue utilizado en el territorio de la Unión durante varios meses, sin que se lo sujetara a ningún régimen aduanero. Así, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el incumplimiento de las disposiciones aduaneras permite presumir que el vehículo ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo.

23 No obstante, el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) alberga dudas acerca de la posibilidad de aplicar por analogía lo dispuesto en el artículo 87, apartado 4, del código aduanero al nacimiento de una deuda por el IVA a la importación. En efecto, por una parte, deben analizarse separadamente las competencias para la recaudación de los derechos de aduana, de los impuestos especiales y del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 44). Por otra parte, el artículo 71 de la Directiva del IVA solo se refiere al momento del nacimiento del IVA y no realiza ninguna referencia a los criterios, establecidos en los artículos 60 y 61 de esta Directiva, que permiten determinar el lugar de la importación.

24 En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la [Directiva del IVA] en el sentido de que lo dispuesto por el artículo 87, apartado 4, del [código aduanero] debe aplicarse por analogía al nacimiento [de la deuda por el] IVA (IVA a la importación)?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana puede nacer en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión.

26 A este respecto, procede señalar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, están sujetas al IVA las importaciones de bienes y que, en virtud del artículo 30, párrafo primero, de esta Directiva, se considera importación de bienes la introducción en la Unión de un bien que no esté en libre práctica.

27 Pues bien, varios elementos permiten identificar la existencia de una relación entre el IVA a la importación y los derechos de aduana.

28 Para empezar, si bien, a tenor del artículo 60 de la Directiva del IVA, la importación de bienes se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Unión, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva establece que, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, el devengo se produce y el IVA es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

29 A continuación, el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la

introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana (sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 41).

30 Por último, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la singular conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, dando lugar así al devengo del IVA (sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 44 y jurisprudencia citada).

31 Sin embargo, tal presunción puede desvirtuarse si se acredita que, pese a haberse infringido la normativa aduanera —con la consiguiente generación de una deuda aduanera de importación en el Estado miembro en el que se cometió la infracción—, el bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión en el territorio de otro Estado miembro en el que estaba destinado al consumo. En tal caso, el devengo del IVA a la importación se produce en ese otro Estado miembro (sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 48).

32 A este respecto, procede señalar que, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), aunque los bienes controvertidos habían sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en el territorio alemán, en dicho territorio únicamente se habían transbordado de un avión a otro, antes de ser trasladados a Grecia. En efecto, este Estado miembro era su destino final y el lugar en el que habían sido consumidos.

33 En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró que los bienes en cuestión habían entrado en el circuito económico de la Unión en el Estado miembro de su destino final y que, por consiguiente, el IVA a la importación correspondiente a dichos bienes se había devengado en dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 53).

34 En el presente asunto, de la información de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, a semejanza de las circunstancias que dieron lugar a la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), es cierto que el vehículo de que se trata en el litigio principal entró materialmente en el territorio de la Unión por Bulgaria, de modo que fue en este Estado miembro donde no se cumplieron las obligaciones aduaneras.

35 No obstante, de dicha información, que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, se desprende que dicho vehículo fue utilizado efectivamente en Alemania, Estado miembro de residencia de VS, a pesar de que en su trayecto desde Turquía hacia Alemania entrara en el territorio aduanero de la Unión primero en Bulgaria y, tras haber transitado por el territorio de un tercer país, Serbia, volviera a entrar en dicho territorio aduanero en Hungría. Por consiguiente, en la medida en que el vehículo entró en el circuito económico de la Unión en Alemania, el IVA a la importación nació en este último Estado miembro.

36 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación relativo a unos bienes sujetos a

derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.