

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 8 de septiembre de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — código aduanero de la Unión — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Lugar de nacimiento de la deuda aduanera — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 30 — Artículo 60 — Artículo 71, apartado 1 — Devengo y exigibilidad del IVA a la importación — Lugar de nacimiento de la deuda tributaria — Constatación de infracción de la legislación aduanera de la Unión — Determinación del lugar de importación de los bienes — Medio de transporte matriculado en un tercer país e introducido en la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera»

En el asunto C-368/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania), mediante resolución de 2 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de junio de 2021, en el procedimiento entre

R.T.

y

Hauptzollamt Hamburg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, y el Sr. J.-C. Bonichot y la Sra. O. Spineanu-Matei (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de R. T., por la Sra. Y. Özkan y el Sr. U. Schrömbges, Rechtsanwälte;
- 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 de los artículos 30 y 60, 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; corrección de errores en DO 2006, L 335, p. 60), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 329, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre R. T. y el Hauptzollamt Hamburg (Oficina Principal de Aduanas de Hamburgo, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina de Aduanas») en relación con la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación relativo a un vehículo introducido en el territorio de la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, están sujetas al IVA, en particular, las operaciones siguientes:

«[...]»

d) las importaciones de bienes.»

4 El artículo 30, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«Se considerará “importación de bienes” la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.»

5 El artículo 60 de la misma Directiva, incluido en su capítulo 4, titulado «Lugar de las importaciones de bienes», que figura en el título V, con el epígrafe «Lugar de realización del hecho imponible», establece:

«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 Comunidad.»

6 Dentro del capítulo 4, que tiene como epígrafe «Importaciones de bienes», del título VI, «Devengo y exigibilidad del impuesto», el artículo 71 de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, 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 interno, 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, [...] 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.

2. En caso de que los bienes importados no estén sujetos a ninguno de los derechos mencionados en el párrafo segundo del apartado 1, los Estados miembros aplicarán las

disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.»

Código aduanero

7 A tenor del artículo 79, apartado 1, letra a), 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»):

«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;

[...]».

8 El artículo 87, con el epígrafe «Lugar de nacimiento de la deuda aduanera», dispone:

«1. Una deuda aduanera nacerá en el lugar en que se haya presentado la declaración en aduana o la declaración de reexportación mencionadas en los artículos 77, 78, y 81.

En todos los demás casos, el lugar de nacimiento de una deuda aduanera será el lugar en que se produzcan los hechos de los que se derive.

Si no es posible determinar dicho lugar, la deuda aduanera nacerá en el lugar en que las autoridades aduaneras concluyan que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera.

[...]

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.»

Derecho alemán

9 El artículo 21, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386) establece lo siguiente:

«Las reglas aplicables a los derechos de aduana se aplican por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación; [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 En enero de 2019, R. T., con domicilio en Alemania, adquirió un vehículo en Georgia, donde lo matriculó. En marzo de 2019, R. T. viajó a bordo de dicho vehículo desde Georgia hasta Alemania, pasando por Turquía, Bulgaria, Serbia, Hungría y Austria, sin declarar ese vehículo en una aduana de importación.

11 En Alemania, R. T. utilizó el vehículo, que fue advertido el 28 de marzo de 2019 en el marco de un control llevado a cabo por una unidad de control de la oficina de aduanas. También fue

advertido con ocasión de una infracción del código de la circulación, en el mes de octubre de 2020.

12 El 13 de mayo de 2019, mediante liquidación de derechos de importación, la Oficina de Aduanas impuso a R. T. el pago de un importe de 4 048,13 euros en concepto de derechos de aduana y una cantidad de 8 460,59 euros en concepto de IVA a la importación.

13 Al desestimarse su reclamación ante la Oficina de Aduanas, R. T. interpuso, el 9 de febrero de 2020, un recurso de anulación contra dicha liquidación ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania). Durante el procedimiento, decidió impugnar únicamente la resolución por la que se fija el importe del IVA a la importación.

14 Al no albergar dudas acerca de la competencia de las autoridades alemanas para recaudar la deuda aduanera, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la Oficina de Aduanas también es competente para fijar el importe del IVA a la importación. Según dicho órgano jurisdiccional, así es si de la interpretación de los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112 se desprende que el lugar de importación se sitúa en Alemania a pesar de que el demandante en el litigio principal entrase en el territorio de la Unión a través de Bulgaria.

15 Por lo que respecta a la interpretación de los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112, relativos al concepto y al lugar de la «importación», el órgano jurisdiccional remitente considera que la infracción aduanera cometida en un Estado miembro solo da lugar al nacimiento del IVA a la importación en dicho Estado miembro si la mercancía de que se trata también ha sido importada a ese Estado miembro, en el sentido del Derecho del IVA.

16 El referido órgano jurisdiccional considera que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según es aplicada por los tribunales de lo tributario alemanes, el lugar de importación, tal como se define en el artículo 60 de la Directiva 2006/112, debe encontrarse, en el caso de autos, en Bulgaria, puesto que el vehículo fue utilizado por primera vez en dicho país. Así pues, el IVA a la importación habría nacido, en principio, en ese Estado miembro, salvo si se admitiera que dicho vehículo «se destinaba al consumo» en Alemania, en aplicación de las conclusiones que se derivan de las sentencias de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, apartado 65; de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, apartado 54, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 44.

17 Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, la jurisprudencia mencionada en el apartado anterior —que consagra la idea del destino al consumo— se dictó en relación con bienes que habían sido transportados, mientras que, en el litigio principal, se trata de un vehículo utilizado como medio de transporte. A este respecto, afirma que varios tribunales alemanes especializados han interpretado la jurisprudencia antes mencionada en el sentido de que los medios de transporte entran en el circuito económico de la Unión en el Estado miembro en cuyo territorio se utilizan efectivamente por primera vez.

18 Según este enfoque, el órgano jurisdiccional remitente considera que procede entender que el vehículo del demandante en el litigio principal entró en el circuito económico de la Unión en Bulgaria, ya que fue utilizado por primera vez en dicho Estado miembro. Por consiguiente, se situaría en Bulgaria el lugar de importación de dicho vehículo, en el sentido del artículo 60 de la Directiva 2006/112.

19 El órgano jurisdiccional remitente entiende que, sin embargo, tal conclusión resulta ser contraria a la que se deriva de la sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), en la que, a su juicio, el Tribunal de Justicia

declaró que, aunque el vehículo entrara materialmente en el territorio aduanero de la Unión por Bulgaria, había sido utilizado efectivamente en Alemania, Estado miembro de residencia del demandante en el litigio principal.

20 En el supuesto de que el lugar de importación del vehículo de que se trata se sitúe en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania, el órgano jurisdiccional remitente plantea una segunda cuestión prejudicial para saber si la ficción del artículo 87, apartado 4, del código aduanero confiere competencia a las autoridades aduaneras alemanas para fijar el importe del IVA a la importación.

21 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la aplicación analógica de esta disposición, impuesta en el artículo 21, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, contraviene la Directiva 2006/112.

22 En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 30 y 60 de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que el lugar de importación, a los efectos de la normativa del IVA, de un medio de transporte matriculado en un tercer país, introducido en la Unión infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que se cometió la infracción aduanera y en el que el medio de transporte se utilizó por primera vez en la Unión como medio de transporte, o en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza el vehículo?

2) En caso de que el lugar de importación se sitúe en un Estado miembro distinto de Alemania: ¿se opone la [Directiva 2006/112], en particular sus artículos 30 y 60, a que una disposición de un Estado miembro declare aplicable por analogía al IVA a la importación el artículo 87, apartado 4, del [código aduanero]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

23 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, a los efectos de la normativa del IVA, el lugar de importación de un vehículo matriculado en un tercer país, introducido en la Unión infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que se cometió la infracción aduanera y en el que el vehículo se utilizó por primera vez en la Unión o en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza efectivamente el vehículo.

24 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, están sujetas al IVA las importaciones de bienes. A tenor del artículo 30, párrafo primero, de dicha Directiva, se considerará que constituye importación de bienes la introducción en la Unión de un bien que no esté en libre práctica. Por lo que respecta al lugar de importación, el artículo 60 de la referida Directiva dispone que esta se considerará realizada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Unión.

25 Cuando los bienes importados están sujetos a derechos de aduana, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con los de los derechos de aduana. El IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la

medida en que se originan por la importación a la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros (véase, en este sentido la sentencia de 7 de abril de 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C?489/20, EU:C:2022:277, apartado 47 y jurisprudencia citada).

26 Así pues, 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 7 de abril de 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C?489/20, EU:C:2022:277, apartado 48 y jurisprudencia citada).

27 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 3 de marzo de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lugar de nacimiento del IVA), C?7/20, EU:C:2021:161, apartado 31 y jurisprudencia citada].

28 Así, en un asunto relativo a bienes que habían sido objeto de infracciones de la normativa aduanera en el territorio alemán, en el que únicamente habían sido transbordados de un avión a otro antes de ser transportados a Grecia, el Tribunal de Justicia consideró que fue en dicho Estado miembro en el que los bienes de que se trataba habían entrado en el circuito económico de la Unión y donde había nacido el IVA a la importación correspondiente, puesto que dicho Estado miembro constituía su destino final y el lugar en el que habían sido consumidos (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).

29 El Tribunal de Justicia también ha declarado que debe considerarse que un vehículo particular, introducido infringiendo la normativa aduanera, ha entrado en el circuito económico en el Estado miembro de residencia del sujeto pasivo siempre que dicho vehículo haya sido utilizado efectivamente en ese Estado miembro, aun cuando, durante su trayecto desde un tercer país hacia ese Estado miembro, el referido vehículo hubiera entrado materialmente en el territorio aduanero de la Unión por otro Estado miembro. Por consiguiente, el IVA a la importación nació en ese primer Estado miembro [véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lugar de nacimiento del IVA), C?7/20, EU:C:2021:161, apartados 34 y 35].

30 En el presente asunto, se desprende de la petición de decisión prejudicial, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, que R. T., con ocasión de su trayecto desde Georgia hasta Alemania, efectuado en el mes de marzo de 2019, condujo su vehículo a través de Bulgaria pasando, a continuación, por Serbia, Hungría y Austria. Se indica que R. T. tiene su residencia en Alemania, donde utilizó dicho vehículo a partir del mes de marzo de 2019 y, al menos, hasta el mes de octubre de 2020.

31 Habida cuenta de las conclusiones que se derivan de la sentencia de 3 de marzo de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lugar de nacimiento del IVA) (C?7/20, EU:C:2021:161), expuestas en el apartado 28 de la presente sentencia, procede considerar que dicho vehículo, pese a su primera utilización y a su entrada física en el territorio de la Unión a través de Bulgaria con fines de tránsito, fue efectivamente utilizado en el Estado miembro de destino, en este caso en Alemania. Por consiguiente, en la medida en que el vehículo entró en el circuito económico de la Unión en este último Estado miembro, su importación, con arreglo a los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112, tuvo lugar en él.

32 Esta conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia, enunciada por el órgano jurisdiccional remitente, de que la primera utilización del vehículo en el territorio de la Unión como medio de transporte pudiera equivaler a su «consumo», que da lugar al devengo del IVA, en el sentido de la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 44, o pudiera constituir al menos una etapa en dicho consumo, lo que implicaría que, en el caso de autos, el vehículo habría entrado en el circuito económico de la Unión en Bulgaria.

33 En efecto, como se desprende de la sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 48, a pesar de su entrada material en un Estado miembro, puede considerarse que un bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión a través del territorio de otro Estado miembro cuando es en el segundo Estado miembro donde ese bien «se destinaba al consumo». 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 tales 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 Así, puede considerarse que un vehículo matriculado en un tercer país que, como también observa el órgano jurisdiccional remitente, no puede ser «consumido», sino que ha sido utilizado por el sujeto pasivo para transitar desde ese país al Estado miembro de su residencia, donde el vehículo ha sido utilizado efectiva y permanentemente, ha entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro. En efecto, aunque no haya sido transportado él mismo a dicho Estado miembro, sino que haya sido utilizado como medio de transporte en el Estado miembro de su entrada física en el territorio de la Unión, dicho bien solo se ha utilizado en este último Estado miembro con el fin de trasladarlo al Estado miembro de su destino final para su uso efectivo y permanente en él. A este respecto, procede señalar que el lugar de residencia del usuario puede servir de indicio para tal utilización.

35 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, a los efectos de la normativa del IVA, el lugar de importación de un vehículo matriculado en un tercer país, introducido en la Unión infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza efectivamente el vehículo.

Segunda cuestión

36 A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Novena) declara:

Los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada

por la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018,

deben interpretarse en el sentido de que:

a los efectos de la normativa del impuesto sobre el valor añadido, el lugar de importación de un vehículo matriculado en un tercer país, introducido en la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza efectivamente el vehículo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.