

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 18 de enero de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 30, párrafo primero — Artículo 60 — Artículo 71, apartado 1 — Lugar de realización del hecho imponible — Bienes introducidos en el territorio aduanero de la Unión Europea en un primer Estado miembro infringiendo la normativa aduanera y transportados después a un segundo Estado miembro — Lugar del devengo del IVA de la importación — Disposición nacional que remite a la normativa aduanera de la Unión»

En el asunto C-791/22,

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 6 de diciembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de diciembre de 2022, en el procedimiento entre

G. A.

y

Hauptzollamt Braunschweig,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

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

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de G. A., por el Sr. A. Fetzer, Rechtsanwalt;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Behre y las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Salyková, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre G. A. y el Hauptzollamt Braunschweig (Oficina Principal de Aduanas de Braunschweig, Alemania) en relación con una liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la importación irregular de cigarrillos en la Unión Europea.

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, entre otras, las operaciones siguientes:

«[...]»

d) las importaciones de bienes.»

- 4 El artículo 30, párrafo primero, de esta Directiva dispone:

«Se considerará “importación de bienes” la introducción en la [Unión Europea] de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo [29] del Tratado [FUE].»

- 5 El título V de dicha Directiva, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», comprende un capítulo 4, titulado «Lugar de las importaciones de los bienes», del que forma parte el artículo 60, que 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 [Unión].»

- 6 El título VI de la misma Directiva —«Devengo y exigibilidad del impuesto»— comprende un capítulo 4, titulado «Importaciones de bienes», que contiene un artículo 70 redactado como sigue:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.»

- 7 Dentro del mismo capítulo 4, el artículo 71 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«1. 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 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

- 8 A tenor del artículo 202 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000 (DO 2000, L 311, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero»):

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la [Unión] de una mercancía sujeta a derechos de importación,

[...]

A los efectos del presente artículo, se entenderá por “introducción irregular” cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.

3. Los deudores serán:

- la persona que haya procedido a la introducción irregular,
- las personas que hayan participado en dicha introducción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular,
- así como las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate, sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía introducida irregularmente.»

9 El artículo 215 de este Código disponía en su apartado 4:

«Cuando una autoridad aduanera compruebe que una deuda aduanera ha nacido en otro Estado miembro en virtud del artículo 202, se considerará que esta deuda ha nacido en el Estado miembro donde se haya comprobado el nacimiento de la deuda aduanera siempre que su importe sea inferior a 5 000 euros.»

Derecho alemán

10 El artículo 21, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión publicada el 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), establece:

«Las reglas aplicables a los derechos de aduana se aplicarán *mutatis mutandis* al impuesto sobre el volumen de negocios de la importación;

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 G. A., residente en Polonia, compró el 29 de septiembre de 2012, en un mercado situado en dicho Estado miembro, un total de 43 760 cigarrillos en envases que llevaban colocadas únicamente etiquetas fiscales ucranianas y bielorrusas. Sin informar a las autoridades aduaneras, transportó los cigarrillos a la región de Braunschweig (Alemania), para enviarlos, el 2 de octubre de 2012, a un comprador alemán. G. A. fue detenido y los cigarrillos fueron incautados y a continuación destruidos.

12 Al entender que los cigarrillos habían sido introducidos irregularmente en el territorio aduanero de la Unión, la Oficina Principal de Aduanas de Braunschweig consideró que se había originado una deuda aduanera, conforme al artículo 202, apartado 1, letra a), del código aduanero, y que el deudor era G. A., con arreglo al artículo 202, apartado 3, tercer guion, de dicho Código. La misma Oficina entendió además que, conforme al artículo 21, apartado 2, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, se había devengado un IVA de importación en Alemania. En consecuencia, el 3 de febrero de 2015, emitió una liquidación de IVA cuyo importe asciende a 2 006,38 euros.

13 Al no prosperar la reclamación administrativa formulada por G. A., este interpuso un recurso de anulación contra dicha liquidación ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

- 14 Dado que el litigio que se le ha sometido se refiere, en particular, a la cuestión de si el IVA de importación controvertido se devengó en Alemania, este órgano jurisdiccional manifiesta sus dudas sobre cuáles sean las normas pertinentes en este caso para la determinación del lugar del devengo del referido impuesto.
- 15 El referido órgano jurisdiccional considera que el lugar de importación de los cigarrillos está situado en Polonia, toda vez que estos entraron en el circuito económico de la Unión por el territorio de este último Estado miembro. Por consiguiente, las autoridades aduaneras alemanas serían competentes para determinar y recaudar un IVA de importación únicamente si se considerara que dicho impuesto se devengó en Alemania en virtud de una ficción jurídica relativa al lugar del devengo. El órgano jurisdiccional remitente expone que el artículo 21, apartado 2, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios permite aplicar por analogía el artículo 215, apartado 4, del código aduanero, que establece que se considerará que la deuda aduanera ha nacido en el Estado miembro donde se haya comprobado el nacimiento de la deuda aduanera siempre que su importe sea inferior a 5 000 euros. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad de esa disposición con la Directiva 2006/112.
- 16 A este respecto, el órgano jurisdiccional considera que la remisión a la normativa aduanera operada por el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 no atañe al lugar de nacimiento de la deuda de IVA. Por un lado, dicha disposición no hace referencia a la normativa aduanera para todos los requisitos que determinan el devengo del IVA. Por otro lado, el lugar de la importación es tenido en cuenta por los artículos 60 y 61 de la Directiva 2006/112 para determinar el lugar de realización del hecho imponible.
- 17 En tales circunstancias, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «¿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 el artículo 215, apartado 4, del [código aduanero] al IVA de la importación?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 18 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 30, párrafo primero, 60 y 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el artículo 215, apartado 4, del código aduanero se aplica por analogía al IVA de la importación para la determinación del lugar en el que se devenga ese IVA de la importación.
- 19 En lo que se refiere a la importación de bienes, el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 dispone que las importaciones de bienes son operaciones sujetas al IVA. El artículo 30, párrafo primero, de dicha Directiva define una «importación de bienes» como la introducción en la Unión de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 29 del TFUE.
- 20 El artículo 60 de la citada Directiva establece que la importación se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Unión.
- 21 Según el artículo 70 de la misma Directiva, el devengo del IVA se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se efectúa la importación de bienes.
- 22 No obstante, con arreglo al artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, 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 esos derechos.
- 23 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el citado 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 de la importación con los de los derechos de aduana. Este vínculo se explica por el hecho de que el IVA de 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 [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 25 y jurisprudencia citada].

- 24 Con el fin de determinar el vínculo entre la normativa aduanera y la normativa reguladora del IVA, establecido en el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, en particular para saber si atañe también al lugar de importación de los bienes sujetos al IVA de la importación, debe examinarse el alcance de la remisión operada por dicha disposición a la normativa aduanera.
- 25 A este respecto, por un lado, procede señalar que el tenor del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 solo hace referencia al momento en que se producen el devengo y la exigibilidad del IVA. En esta disposición no hay ninguna remisión a la normativa aduanera para lo que se refiere al lugar de importación.
- 26 Según una interpretación literal, la remisión a la normativa aduanera solamente atañe, en consecuencia, a la determinación del momento del devengo y de la exigibilidad del IVA, y no a la determinación del lugar de importación.
- 27 Por otro lado, en cuanto al contexto en que se encuadra el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, procede señalar que esa disposición forma parte del título VI de esta Directiva, relativo al «[d]evengo y exigibilidad del impuesto». En cambio, el artículo 60 de dicha Directiva figura en el título V de la misma Directiva, que trata específicamente del «[l]ugar de realización del hecho imponible» y, en particular, en su capítulo 4, titulado «Lugar de las importaciones de los bienes».
- 28 De las razones que anteceden se infiere que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no establece ningún vínculo de carácter general entre la Directiva 2006/112 y el código aduanero, y concretamente no determina el lugar de importación de los bienes a efectos de que tributen por el IVA.
- 29 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia viene a corroborar tal interpretación.
- 30 Es cierto que este Tribunal ha considerado que, en vista del paralelismo entre el IVA de la importación y los derechos de aduana, confirmado por el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 (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 41), a la deuda aduanera puede sumarse 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 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 26 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 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 27 y jurisprudencia citada].
- 32 Finalmente, debe recalcar el interés del principio de territorialidad fiscal aplicable al IVA. En efecto, contrariamente a los derechos aduaneros, que corresponden a la Unión cualquiera que sea el Estado miembro que los recauda, los ingresos fiscales derivados del IVA de la importación pertenecen, de acuerdo con dicho principio, al Estado miembro donde se produce el consumo final (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 37).
- 33 En el presente asunto, según se indica en la petición de decisión prejudicial, los cigarrillos de que se trata en el litigio principal entraron en el circuito económico de la Unión por Polonia y estaban destinados al consumo en este Estado miembro, extremo que corresponde no obstante verificar al

órgano jurisdiccional remitente, a la vista en particular de la cantidad de mercancías importadas ilegalmente en la Unión y de la manera en que fueron compradas y después transferidas. Conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 30 de la presente sentencia, debería considerarse que, en consecuencia, es Polonia el lugar en el que se devengó el IVA de la importación de dichos cigarrillos.

- 34 Ahora bien, determinar el lugar de la importación de un bien aplicando, no las disposiciones de la Directiva 2006/112 sino, por analogía, el artículo 215, apartado 4, del código aduanero implicaría que, en tal caso, los ingresos derivados del IVA de la importación corresponderían al Estado miembro en el que se declaró nacida la deuda aduanera con arreglo a la ficción jurídica establecida por esa disposición, a saber, la República Federal de Alemania, lo cual sería contrario al alcance del principio de territorialidad fiscal en materia de IVA.
- 35 A este respecto, debe observarse además que, si el órgano jurisdiccional remitente concluyera que los cigarrillos de que se trata en el litigio principal estaban destinados al consumo en Polonia, la autoridad alemana competente estaría obligada a transmitir a la autoridad polaca competente, sin solicitud previa, la información relativa a la incautación de dichos cigarrillos, con arreglo al artículo 13, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1), especialmente con el fin de evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales en este otro Estado miembro.
- 36 Por cuanto antecede, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 30, párrafo primero, 60 y 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el artículo 215, apartado 4, del código aduanero se aplica por analogía al IVA de la importación para la determinación del lugar en el que se devenga ese IVA de la importación.

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 Novena) declara:

Los artículos 30, párrafo primero, 60 y 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,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el artículo 215, apartado 4, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000, se aplica por analogía al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la importación para la determinación del lugar en el que se devenga ese IVA de la importación.

Firmas