

Asunto C-714/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

24 de diciembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comisión Tributaria Provincial de Venecia, Italia)

Fecha de la resolución de remisión:

17 de noviembre de 2020

Parte recurrente:

U.I. Srl

Parte recurrida:

Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Agencia de Aduanas y Monopolios – Oficina de Aduanas de Venecia)

Objeto del procedimiento principal

Recursos interpuestos por U.I. Srl contra dos liquidaciones practicadas por la parte demandada, mediante las cuales se rectificaron varias declaraciones de importación presentadas por la demandante en nombre propio y por cuenta de dos sociedades importadoras y por las que se liquidó el IVA a la importación supuestamente adeudado con carácter solidario por la demandante.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y del artículo 77, apartado 3, 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.

Cuestiones prejudiciales

1) ¿Debe interpretarse el artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE [del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido], cuando dispone que «en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación», en el sentido de que se obliga a este último a adoptar una norma estatal en materia de IVA a la importación (impuesto de Derecho interno: sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de julio de 2013, C-272/13) que identifique expresamente a las personas obligadas al pago correspondiente?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 77, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 [del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión], relativo a las deudas aduaneras de importación, según el cual «en casos de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana», en el sentido de que el representante indirecto es responsable no solo de los derechos de aduana, sino también del IVA a la importación por el mero hecho de ser la persona «declarante en aduana» en nombre propio?

Disposiciones de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular el artículo 201.

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, en particular el artículo 77, apartado 3, en relación con el artículo 5, número 18.

Disposiciones nacionales invocadas

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 («Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto») (Decreto del Presidente de la República n.º 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido), en particular:

Artículo 1, «Operaciones imponibles»:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio del Estado en el ejercicio de una actividad empresarial o de un oficio o de una profesión y las importaciones efectuadas por cualquier persona.»

Artículo 17, «Deudor del impuesto»:

«1. Serán deudores del impuesto quienes efectúen entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a gravamen, que deberán ingresarlo en la Hacienda Pública, acumulativamente para todas las operaciones efectuadas y tras realizar la deducción prevista en el artículo 19, según las modalidades y en los términos previstos en el título II. [...]»

Artículo 67, «Importaciones»:

«1. Constituirán importaciones las siguientes operaciones que tengan por objeto bienes introducidos en el territorio del Estado, que procedan de países o territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad y que no hayan sido ya despachados a libre práctica en otro Estado miembro de la Comunidad, o bien que procedan de territorios que deban considerarse excluidos de la Comunidad en virtud del artículo 7: a) las operaciones de despacho a libre práctica; b) las operaciones de perfeccionamiento activo en el sentido del artículo 2, letra b), del Reglamento (CEE) n.º 1999/85 del Consejo, de 16 de julio de 1985; c) las operaciones de importación temporal que tengan por objeto bienes, destinados a ser reexportados en el mismo estado, que, en observancia de las disposiciones de la Comunidad Económica Europea, no disfruten de la exención total de derechos de importación; d) [...].

2. Quedan igualmente sujetas al impuesto las operaciones de reimportación tras la exportación temporal fuera de la Comunidad Económica Europea y las de reintroducción de bienes anteriormente exportados fuera de la Comunidad.

2 bis. Respecto a las importaciones mencionadas en el apartado 1, letra a), el pago del impuesto quedará suspendido cuando se trate de bienes destinados a ser transferidos a otro Estado miembro de la Unión Europea, en su caso tras la realización de manipulaciones mencionadas en el anexo 72 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, en su versión modificada, previamente autorizadas por la autoridad aduanera.

2 ter. [...]»

Artículo 70, «Aplicación del impuesto», en particular, apartado 1:

«1. El impuesto sobre las importaciones se devengará, liquidará y percibirá por cada operación. En lo que se refiere a los litigios y las sanciones, serán de aplicación las disposiciones de la normativa aduanera relativas a los derechos percibidos en frontera.»

Decreto legislativo dell'8 novembre 1990, n. 374 («Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie») (Decreto Legislativo n.º 374, de 8 de noviembre de 1990, sobre reorganización de los

organismos aduaneros y modificación de los procedimientos de liquidación y control en el marco de la aplicación de la Directiva 79/695/CEE del Consejo, de 24 de julio de 1979, y de la Directiva 82/57/CEE de la Comisión, de 17 de diciembre de 1981, relativas a los procedimientos de despacho a libre práctica de las mercancías, así como de la Directiva 81/177/CEE del Consejo, de 24 de febrero de 1981, y de la Directiva 82/347/CEE de la Comisión, de 23 de abril de 1982, relativas a los procedimientos de exportación de mercancías comunitarias), en particular el artículo 3, «Liquidación y cobro de los derechos y gastos»:

«1. Los derechos de aduana se devengarán, liquidarán y percibirán de conformidad con lo dispuesto en el testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Texto único de las disposiciones legislativas en materia aduanera), aprobado mediante el Decreto del Presidente de la República n.º 43, de 23 de enero de 1973, y de las demás leyes en materia aduanera, a menos que las leyes específicas al respecto dispongan otra cosa.

2. Los derechos, exacciones y otros impuestos sobre la importación y la exportación establecidos en los reglamentos de la Unión se devengarán, liquidarán y percibirán de conformidad con las disposiciones de dichos reglamentos, así como, cuando estos últimos remitan a la normativa de los Estados miembros concretos o bien no contengan ninguna disposición al respecto, de conformidad con las normas del Texto único de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado mediante Decreto del Presidente de la República n.º 43, de 23 de enero de 1973, y de las demás leyes en materia aduanera.»

Decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973, n. 43 («Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale») (Decreto del Presidente de la República n.º 43, de 23 de enero de 1973, por el que se aprueba el Texto único de las disposiciones legislativas en materia aduanera), en particular:

Artículo 34, «Derechos de aduana y derechos percibidos en frontera»:

«Se considerarán “derechos de aduana” todos los derechos que la administración de aduanas estaba obligada a recaudar en virtud de la ley, en relación con las operaciones aduaneras. Entre los derechos de aduana, constituyen “derechos percibidos en frontera” los derechos de importación y de exportación, las exacciones y otros tributos sobre la importación o exportación previstos por los reglamentos comunitarios y por las correspondientes normas de aplicación, así como, en cuanto atañe a las mercancías de importación, los derechos de monopolio, los recargos en frontera y cualquier otro impuesto o recargo sobre el consumo a favor del Estado.»

Artículo 38, «Sujetos pasivos de la obligación tributaria. Derecho de retención»:

«Estarán obligado al pago del impuesto de aduana el propietario de la mercancía, en virtud del artículo 56 y, con carácter solidario, todas las personas por cuya cuenta la mercancía haya sido importada o exportada. Para obtener el pago del

impuesto, el Estado, además de los privilegios establecidos en la ley, tendrá el derecho de retención sobre las mercancías sujetas a dicho impuesto. El derecho de retención podrá ejercitarse también para la satisfacción de cualquier otro crédito del Estado inherente a las mercancías objeto de operaciones aduaneras.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento

- 1 La sociedad U.I. Srl, demandante en el procedimiento principal, realizó diversas operaciones aduaneras en virtud de los correspondientes mandatos de representación que le habían otorgado dos sociedades importadoras, respectivamente, A.S.p.A., sujeta a un procedimiento concursal, y U.C. Srl. Presentó las correspondientes declaraciones en nombre propio y por cuenta de las citadas sociedades.
- 2 La Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Agencia de Aduanas y Monopolios — Oficina de Aduanas de Venecia), parte recurrida en el procedimiento principal, declaró, en el marco de los procedimientos de liquidación, que «las cartas de intenciones adjuntadas a cada una de las declaraciones de importación» no eran «fiables» porque estaban basadas en el presupuesto —que, a juicio de la Agencia, no concurre— de que las respectivas sociedades exportadoras eran exportadoras habituales.
- 3 Por tanto, las operaciones de importación objeto de revisión no quedaron exentas del IVA porque las sociedades importadoras A. SpA y U.C. Srl no habían «realizado operaciones adecuadas para el establecimiento del límite máximo del IVA».
- 4 Según la Agencia de Aduanas, de conformidad con el artículo 77, apartado 3, en relación con el artículo 5, número 18, del Reglamento n.º 952/2013, así como con el artículo 199 del Reglamento n.º 2454/1993 y el artículo 201 del Reglamento n.º 2913/1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, las sociedades importadoras antes citadas y la representante aduanera indirecta, demandante en el presente asunto, estaban obligadas con carácter solidario al pago del impuesto.
- 5 La Agencia de Aduanas redactó, pues, dos actas de comprobación, sobre las que la demandante presentó observaciones dentro de plazo. Tras la desestimación de las alegaciones formuladas en dichas observaciones, la Agencia de Aduanas practicó dos liquidaciones, que fueron notificadas a la recurrente el 15 de mayo de 2017 y el 6 de febrero de 2018, mediante las cuales se rectificaban las diversas declaraciones de importación presentadas por la demandante y se liquidaba el IVA adeudado, respectivamente, en 173 561,22 euros y en 786 046,24 euros, más los intereses.
- 6 Mediante dos recursos separados, la demandante impugnó dichas liquidaciones ante el órgano jurisdiccional remitente, la Commissione tributaria provinciale di Venezia, solicitando la anulación de las mismas y, con carácter subsidiario, el

planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las cuestiones prejudiciales por ella formuladas.

- 7 El órgano jurisdiccional remitente ordenó la suspensión del procedimiento y el planteamiento de la presente petición de decisión prejudicial.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 8 U.I. Srl sostiene que no puede ser considerada responsable del pago del IVA a la supuesta importación mediante las liquidaciones impugnadas, en la medida en que la aplicación del artículo 77, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013, relativo a los derechos de aduana, no puede extenderse al IVA, y ninguna norma del ordenamiento jurídico italiano prescribe la responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación.
- 9 En su opinión, esta supuesta responsabilidad es, además, contraria a cuanto dispone el Derecho de la Unión en el artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual serán deudoras del IVA que grava los bienes importados las personas «designadas» o «reconocidas» como deudoras por el Estado miembro de importación.
- 10 La Agencia de Aduanas sostiene en cambio que el devengo de la obligación tributaria de pago del IVA está constituido, al igual que el devengo de la obligación aduanera, por la «importación», tal como se determina en la normativa aduanera. Procede remitirse a esta última para determinar el origen de la obligación del pago del IVA a la importación y, por consiguiente, las personas obligadas a su pago: en el caso de autos, según la jurisprudencia de la Corte di cassazione (Tribunal de Casación, Italia), las personas responsables son el importador y su representante aduanero indirecto, con carácter solidario.

Breve exposición de la motivación de la petición de decisión prejudicial

- 11 El órgano jurisdiccional remitente invoca, en primer lugar, la jurisprudencia de la Corte di cassazione según la cual, también a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la obligación de pago del IVA a la importación nace en el momento en que la mercancía es presentada en aduana para su entrada en el territorio de la Unión, al igual que los derechos de aduana, de forma que el IVA a la importación es un impuesto que debe liquidarse y recaudarse en el momento en que se comprueba la existencia del hecho imponible, esto es, la importación.
- 12 Así pues, en caso de invalidez de la carta de intenciones en la que se afirma falsamente que el importador realiza habitualmente operaciones intracomunitarias, como sucede en el caso de autos, estarán obligados al pago del IVA con carácter solidario tanto el importador como su representante indirecto, en la medida en que

este último presenta ante las autoridades aduaneras la carta de intenciones que hace suya en virtud del mandato de representación que se le ha otorgado.

- 13 En conclusión, si bien el IVA a la importación no se encuentra entre los derechos «percibidos en frontera» en sentido estricto ni entre los derechos aduaneros, sino entre los impuestos de «Derecho interno» y, por tanto, es distinto de aquellos, sí comparte con estos últimos el momento de devengo (sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1982, Schul, C-15/81, apartado 21, y de 11 de julio de 2013, Harry Winston SA, C-273/12, apartado 41), tal como es configurado en el artículo 34 del Decreto del Presidente de la República n.º 43/1973.
- 14 Además, la reciente jurisprudencia de la Corte di cassazione ha elaborado el principio según el cual, en caso de despacho a libre práctica de bienes no procedentes de la Unión y destinados a ser introducidos en un depósito fiscal, el autor de la declaración aduanera no responde del impago del impuesto relativo a la retirada de los bienes, mientras que sí responde cuando los bienes importados sean cedidos para su consumo inmediatamente después del tránsito aduanero.
- 15 Los órganos jurisdiccionales de lo tributario que deben apreciar cuestiones de hecho no comparten el criterio de la Corte di cassazione antes expuesto. Esos órganos jurisdiccionales han considerado que, a falta de una norma expresa de Derecho nacional que establezca, de conformidad con el artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE, las personas «designadas» para el pago del IVA a la importación, las normas sobre obligaciones aduaneras que regulan la responsabilidad solidaria del importador y de su representante aduanero indirecto, a efectos de la normativa de la Unión, no pueden interpretarse de forma extensiva.
- 16 Según el órgano jurisdiccional remitente, se hace ineludible remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por tres razones distintas. En primer lugar, para poder resolver el litigio, resulta necesaria la interpretación de las normas citadas en las cuestiones prejudiciales, en particular porque de ello depende la apreciación de la compatibilidad de la normativa nacional con la normativa de la Unión Europea. En segundo lugar, esta interpretación es de interés general para la aplicación uniforme del Derecho de la Unión. Por último, la jurisprudencia nacional de los órganos jurisdiccionales que se pronuncian sobre los hechos, por un lado, y la del tribunal que debe pronunciarse únicamente sobre cuestiones jurídicas (Corte di cassazione), por otro, proporcionan interpretaciones contrapuestas de las normas del Derecho de la Unión en cuestión.
- 17 La interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del alcance y del significado del artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE, en particular del significado de los términos «designadas» o «reconocidas», referidos a las «personas» deudoras del IVA respecto al Estado miembro de importación, se considera decisiva para la resolución del litigio.
- 18 En efecto, si estos términos deben entenderse en un sentido restrictivo, el legislador nacional debería determinar expresamente las personas obligadas al

pago del IVA a la importación. En tal caso, el órgano jurisdiccional remitente debería comprobar que las normas nacionales designan como responsable del pago del IVA a la importación exclusivamente al importador.

- 19 Si, en cambio, los términos en cuestión deben entenderse en un sentido amplio, el órgano jurisdiccional remitente debería proceder a la aplicación extensiva de las normas nacionales adoptadas respecto a impuestos distintos del IVA a la importación, como los derechos de aduana y, por consiguiente, reconocer la responsabilidad no solo del importador, sino también de otras personas con carácter solidario con este último, aun cuando no estén expresamente «designadas» o «reconocidas» como obligadas al pago del IVA (en particular, el representante aduanero indirecto).
- 20 Igualmente decisiva, a efectos de la resolución del litigio, es la interpretación de lo dispuesto en el artículo 77, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013 (Código Aduanero de la Unión).
- 21 En efecto, si la aplicación de la citada disposición debe limitarse a los derechos de aduana, quedaría excluido el reconocimiento de cualquier responsabilidad por el IVA a la importación del representante aduanero indirecto, tanto en el caso en que el bien importado sea almacenado en depósitos fiscales y no destinado a la venta inmediata, como en el caso en que sea cedido para el consumo inmediatamente después del tránsito aduanero.