

**Asunto C-7/20**

**Petición de decisión prejudicial:**

**Fecha de presentación:**

9 de enero de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf,  
Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

11 de diciembre de 2019

**Parte demandante:**

VS

**Parte demandada:**

Hauptzollamt Münster (Oficina aduanera principal de Münster)

---

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (TRIBUNAL DE LO TRIBUTARIO DE  
DÜSSELDORF)**

**RESOLUCIÓN**

En el litigio entre

VS

– parte demandante –

[*omissis*]

y Hauptzollamt Münster [*omissis*]

– parte demandada –

por Derechos de aduana e impuesto sobre el volumen de  
negocios a la importación

la Sala Cuarta [*omissis*]

[Composición de la Sala]

ha resuelto el 11 de diciembre de 2019:

1. Suspender el procedimiento.
2. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267, párrafo segundo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse 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, en el sentido de que lo dispuesto por el artículo 87, apartado 4, 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, debe aplicarse por analogía al nacimiento del impuesto sobre el valor añadido (impuesto sobre el volumen de negocios a la importación)?

Esta resolución no es recurrible.

#### **Fundamentos:**

##### **I.**

1. El demandante está domiciliado en Alemania. En octubre de 2017, transportó a Alemania desde Turquía su vehículo turismo con matrícula turca, pasando por Bulgaria, Serbia, Hungría y Austria, sin trasladar el vehículo a una aduana de importación y sin presentarlo ante esta. La importación del vehículo fue detectada con ocasión de un control policial llevado a cabo en Alemania el 26 de febrero de 2018. En marzo de 2018 el demandante transportó el vehículo de vuelta a Turquía, donde lo vendió.
2. La demandada, el Hauptzollamt (Oficina aduanera principal; en lo sucesivo, «HZA»), impuso al demandante 1 589 euros en concepto de derechos de importación y 3 321,01 euros en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a la importación. Consideró que el demandante había importado el vehículo ilegalmente al territorio aduanero de la Unión Europea. Tras no prosperar su recurso administrativo previo, el demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario).
3. El demandante considera que no hubo una importación sujeta a derechos porque utilizó el vehículo durante un corto período de tiempo exclusivamente como medio de transporte para viajes meramente privados. Afirma que incluyó tácitamente el vehículo en el régimen aduanero de importación temporal.
4. El HZA opina, en cambio, que nació una deuda aduanera de importación conforme al 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 629, p. 1; en lo sucesivo, «CAU») y que con arreglo al artículo 87, apartado 4, del CAU era competente para determinar los derechos de importación. Sostiene que de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión del 21 de febrero de 2005 (Bundesgesetzblatt 2005, parte I, p. 386), estas disposiciones se aplican por analogía al nacimiento del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación (IVA).

## II.

5. Sin perjuicio de otras cuestiones jurídicas que la Sala considera que no necesitan ser aclaradas, la resolución del litigio depende también de la cuestión jurídica de si el régimen previsto en el artículo 87, apartado 4, del CAU puede aplicarse por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación (IVA).
6. El demandante ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho aduanero en lo que respecta a la importación del vehículo en el territorio aduanero de la Unión, en particular la obligación de trasladar las mercancías a la aduana (artículo 135, apartado 1, del CAU) y la de presentar las mercancías en aduana (artículo 139, apartado 1, del CAU). En consecuencia, conforme al artículo 79, apartado 1, letra a), del CAU, nació una deuda aduanera de importación. Con arreglo al artículo 79, apartado 3, letra a), del CAU, el demandante es el deudor.
7. No se ha producido una declaración tácita del vehículo para su inclusión en el régimen aduanero de importación temporal con el paso por una aduana en el sentido del artículo 141, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2013, L 343, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento Delegado CAU») en virtud del cual podría considerarse que el vehículo ha sido trasladado y presentado en aduana conforme al artículo 218, letra a), del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 558; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución CAU»). En efecto, con arreglo al artículo 219 de dicho Reglamento de Ejecución, la declaración (declaración en aduana) no se considera presentada, si las mercancías introducidas no son mercancías contempladas en los artículos 138, 129 y 140 del Reglamento Delegado CAU. Con arreglo al artículo 139, apartado 1, en relación con el artículo 136, apartado 1, letra a), del Reglamento Delegado CAU se permiten las declaraciones en aduana con vistas a la importación temporal (entre otras cosas) para medios de transporte, según se contemplan en sus artículos 208 a 212. A tenor del artículo 250, apartado 2,

letra d), del CAU en relación con el artículo 212, apartado 3, letra a), del Reglamento Delegado CAU, la exención total de derechos de importación en caso de admisión temporal de medios de transporte solo se concede si los medios de transporte están matriculados fuera del territorio aduanero de la Unión a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio. Sin embargo, el demandante está establecido en el territorio aduanero de la Unión, ya que está domiciliado en Alemania [véase artículo 5, punto 31, letra a), del CAU].

8. Las objeciones planteadas por el demandante, contrarias al nacimiento de la deuda aduanera de importación, no son pertinentes. La Sala no considera que las cuestiones jurídicas planteadas por el demandante en este contexto necesiten ser aclaradas: no cabe considerar una aplicación por analogía de las normas sobre importación temporal a las personas establecidas en el territorio aduanero de la Unión. Del artículo 250, apartado 2, letra c), del CAU se desprende que el régimen de importación temporal se utilizará cuando el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que sea aplicable alguna excepción. Las excepciones correspondientes se encuentran en los artículos 214 y siguientes del Reglamento Delegado CAU, cuyas condiciones no se cumplen en este caso. A la vista de estas disposiciones detalladas y diferenciadas, no hay ningún vacío normativo imprevisto, que sería un requisito para la aplicación por analogía.
9. A tenor del artículo 87, apartado 4, del CAU, debió considerarse que la deuda aduanera nació en Alemania, pues una autoridad aduanera comprobó que la deuda aduanera nació, con arreglo al artículo 79, en otro Estado miembro, en este caso, en Bulgaria, y el importe de los derechos correspondientes a dicha deuda era inferior a 10 000 euros.
10. Es necesario aclarar si, por aplicación por analogía de la norma del artículo 87, apartado 4, del CAU, también debió considerarse que el IVA nació en Alemania.
11. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), 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 IVA») están sujetas al IVA las importaciones de bienes. A tenor del artículo 30, apartado 1, de la Directiva IVA se considerará importación de bienes la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica.
12. En virtud del artículo 60 de la Directiva 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. Con arreglo al artículo 61, párrafo primero, de la Directiva IVA, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Unión, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 de la Directiva IVA o en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes o situaciones.

13. De acuerdo con el artículo 70 de la Directiva IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación. No obstante, con arreglo al artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, 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.
14. Según el artículo 1, punto 4), de la UStG, la importación de bienes en el territorio nacional [*omissis*] está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios (impuesto sobre el volumen de negocios a la importación). Con arreglo al artículo 21, apartado 2, de la UStG, la normativa aduanera se aplica por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación, con algunas excepciones que no son relevantes en el presente caso.
15. El artículo 21, apartado 2, de la UStG, en relación con el artículo 79, apartado 1, letra a), del [CAU], podría interpretarse en el sentido de que la deuda por el impuesto sobre el volumen de negocios a la importación debe considerarse nacida en Alemania, al igual que la deuda aduanera de importación, si, como en el caso que nos ocupa, se cumplen también las condiciones del artículo 87, apartado 4, del CAU en lo que respecta al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.
16. En principio, se cumplen las condiciones para el nacimiento de una deuda de IVA: es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca de los artículos 30, 60 y 61 de la Directiva IVA, no toda infracción de las obligaciones aduaneras que da lugar a una deuda aduanera da lugar a una deuda de IVA. Por el contrario, es necesario que, en función de la singular conducta ilícita, sea posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA (sentencias del Tribunal de Justicia 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; de 10 de julio de 2019, Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 44). Sin perjuicio de la posterior reexportación del vehículo desde el territorio aduanero de la Unión, en el presente asunto, el vehículo fue utilizado anteriormente en el territorio de la Unión durante varios meses y, por lo tanto, entró en el circuito económico de la Unión y no estuvo incluido en ningún régimen aduanero durante ese período.
17. Por lo tanto, a los efectos de resolver el litigio principal, es relevante si, sobre la base de la aplicación por analogía de las normas aduaneras al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación, prevista en el artículo 21, apartado 2, de la UStG, debe considerarse que también nació en Alemania el IVA a la importación con arreglo al artículo 87, apartado 4, del CAU, a pesar de que la importación al territorio aduanero de la Unión se produjo en Bulgaria. En cambio, si no es posible aplicar el artículo 87, apartado 4, del CAU por analogía al IVA, la

administración aduanera alemana no sería competente para determinar el IVA. En ese caso, habrá que estimar el recurso en lo que respecta al IVA.

18. Según la jurisprudencia reiterada del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario; en lo sucesivo, «BFH»), del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, resulta una estrecha relación en materia de importación entre la legislación del impuesto sobre el volumen de negocios y la legislación aduanera, que fue incorporada al Derecho nacional mediante el artículo 21, apartado 2, de la UStG. El BFH deduce de ello que la disposición del 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 (DO 1992, L 302, p. 1), equivalente al artículo 87, apartado 4, del CAU, debe aplicarse por analogía para determinar la competencia para recaudar el IVA. Entiende que de este modo se pretende garantizar que los derechos que deben recaudarse con ocasión de la importación puedan ser percibidos de manera simple y conveniente por una misma autoridad [*omissis*] [cita de sentencias pertinentes del BFH].
19. La Sala duda de esta interpretación de la Directiva IVA, pues procede analizar separadamente la competencia para la recaudación de los derechos de aduana, de los impuestos especiales y del IVA (sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, apartado 102). En opinión de la Sala, se opone a la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, del CAU al IVA el hecho de que los artículos 70 y 71 de la Directiva IVA solo regulen el momento en que nace el impuesto con ocasión de la importación y no el lugar de la importación (artículos 60 y 61 de la Directiva IVA) y que no pueda derivarse del artículo 21, apartado 2, de la UStG, como disposición de Derecho nacional, ninguna disposición que se desvíe del Derecho de la Unión en lo concerniente al lugar de la importación o a la competencia de las autoridades para determinar el IVA.

[*omissis*] [Nombres de los jueces que han dictado la resolución]