

**Asunto C-791/22****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:**

28 de diciembre de 2022

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

6 de diciembre de 2022

**Parte demandante:**

G.A.

**Parte demandada:**

Hauptzollamt Braunschweig (Oficina Principal de Aduanas de Braunschweig, Alemania)

**Objeto del procedimiento principal**

Cigarrillos de terceros Estados ofrecidos en un mercado de Polonia sin ser gravados y revendidos a un comprador en Alemania — Directiva 2006/112/CE — Código aduanero comunitario — Posibilidad de que las autoridades tributarias alemanas cobren el IVA a la importación

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión; artículo 267 TFUE

**Cuestión prejudicial**

¿Se opone la Directiva 2006/112/CE, 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 215, apartado 4, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92?

### **Disposiciones de Derecho 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, los artículos 30, 60, 62, 70 y 71

Reglamento (CEE) n.º 2913/92, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en lo sucesivo, «CAC»): en particular, artículos 40, 202 y 215, apartado 4

### **Disposiciones nacionales invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»): en particular, el artículo 21, apartado 2, el cual dispone que las reglas aplicables a los derechos de aduana se aplican por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento**

- 1 El demandante impugna la liquidación del IVA a la importación de cigarrillos de contrabando. El 29 de septiembre de 2012, el demandante, establecido en Polonia, adquirió en un mercado en Słubice, Polonia, un total de 43 760 cigarrillos, que solo estaban provistos de precintas fiscales ucranianas y bielorrusas. Transportó estos cigarrillos, sin informar de ello a las autoridades aduaneras, hasta Alemania, en donde, el 2 de octubre de 2012, los entregó a su comprador alemán en las cercanías de Braunschweig. En el momento de la entrega, el demandante fue detenido y los cigarrillos fueron incautados y posteriormente destruidos.
- 2 Mediante notificación de 3 de febrero de 2015, el demandado liquidó el IVA a la importación de los cigarrillos por importe de 2 006,38 euros. En la liquidación se señala que los cigarrillos habían sido introducidos ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, nació la deuda aduanera de conformidad con el artículo 202, apartado 1, letra a), del CAC. Dado que el demandante debía conocer tal circunstancia, es también deudor aduanero de conformidad con el artículo 202, apartado 3, tercer guion, del CAC. En virtud de la aplicación por analogía de las disposiciones aduaneras antes mencionada, de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la UStG, nació la deuda tributaria y el demandante se convirtió en deudor del IVA a la importación. Mediante su recurso contencioso-administrativo, el demandante impugna esta liquidación tributaria.

### **Breve exposición de la motivación de la petición de decisión prejudicial**

- 3 La cuestión prejudicial es, en cuanto al fondo, idéntica a la segunda cuestión prejudicial formulada en el asunto C-368/21. El Tribunal de Justicia no pudo responder a esta cuestión en su sentencia de 8 de septiembre de 2022,

Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA — II) (C-368/21, EU:C:2022:647), porque, a la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, la segunda carecía de pertinencia para la resolución del asunto.

- 4 A diferencia de cuanto ocurre en el asunto C-368/21, el órgano jurisdiccional remitente descarta que el lugar de importación de las mercancías controvertidas, a efectos de la normativa del IVA, se halle en Alemania. El lugar de importación de los cigarrillos se encuentra, antes bien, en Polonia. Los cigarrillos no son mercancías de la Unión, pues llevaban precintas fiscales ucranianas y bielorrusas. Fueron transportadas hasta Polonia por una vía desconocida. Fue en este país donde entraron en el circuito económico de la Unión Europea, pues se pusieron a la venta en un mercado polaco. Así pues, los cigarrillos no se hallaban en tránsito, como los envíos que constituyeron el objeto del asunto C-26/18 (sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), o el vehículo sobre el que versaba el asunto C-368/21. No existen indicios de que los cigarrillos estuvieran destinados exclusivamente al consumo fuera de Polonia. De hecho, los cigarrillos los compró también una persona (el demandante) residente en Polonia. Fue esta persona la que decidió revenderlos en Alemania.
- 5 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que concurren tres operaciones imponibles:
  - 1) La importación de cigarrillos procedentes de un tercer país a Polonia [artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112],
  - 2) la entrega de cigarrillos por el vendedor en el mercado de Słubice al demandante [artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112],
  - 3) la adquisición intracomunitaria de cigarrillos en Alemania por el cliente del demandante [artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva 2006/112].
- 6 El objeto del procedimiento prejudicial lo constituye únicamente la imposición de la primera operación, esto es, la importación de cigarrillos en Polonia. Sin embargo, dado que el IVA a la importación se devengó en Polonia, las autoridades aduaneras alemanas solo serían competentes para liquidar dicho impuesto, si, en virtud de la ficción contemplada en el artículo 215, apartado 4, del CAC, se considerase *mutatis mutandis* que dicho impuesto se ha devengado en Alemania. El artículo 21, apartado 2, de la UStG dispone que esta disposición aduanera es aplicable por analogía al IVA a la importación. En el presente asunto prejudicial se cumplen *mutatis mutandis* los requisitos establecidos en el artículo 215, apartado 4, del CAC: la autoridad aduanera demandada comprobó que la deuda correspondiente al IVA a la importación se originó por el transporte ilegal de los cigarrillos desde un tercer país hasta Polonia, conforme a la aplicación por analogía del artículo 202, apartado 1, letra a), del CAC. Esta deuda correspondiente al IVA a la importación es de un importe inferior a 5 000 euros, a

saber, 2 006,38 euros. Por consiguiente, se considera que la deuda del IVA a la importación ha nacido en Alemania.

- 7 Sin embargo, existen dudas sobre si la aplicación por analogía del artículo 215, apartado 4, del CAC, exigida por el artículo 21, apartado 2, de la UStG, vulnera la Directiva 2006/112. En tal caso, es probable que el artículo 215, apartado 4, del CAC no pueda aplicarse por analogía al IVA a la importación. La aplicación *mutatis mutandis* del artículo 215, apartado 4, del CAC no sería objetable a la luz del Derecho de la Unión si la propia Directiva 2006/112 exigiera la aplicación de esta disposición aduanera en la presente situación, y aun cuando la Directiva del IVA no exigiera la aplicación por analogía del artículo 215, apartado 4, del CAC, estaría admitida en el Derecho de la Unión si la Directiva del IVA no la prohíbe.
- 8 La única disposición de la Directiva 2006/112 que podría, en el caso de autos, prescribir la aplicación del artículo 215, apartado 4, CAC al IVA a la importación es el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva. A diferencia del artículo 71, apartado 2, de la Directiva, esta disposición requiere que las mercancías estén efectivamente sujetas a derechos de aduana. Tal es el caso en el presente asunto, pues, como consecuencia del transporte ilícito de los cigarrillos, se ha originado una deuda aduanera de conformidad con el artículo 202, apartado 1, letra a), del CAC. Conforme a la subpartida 2402 2090 de la Nomenclatura Combinada, en la versión del Reglamento (UE) n.º 2090, de 27 de septiembre de 2011, la deuda aduanera se calcula conforme a un tipo del derecho del 57,6 %. Para este caso, entre otros, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 dispone que «el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se produce el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos». El devengo del impuesto se define en el artículo 62, punto 1, de esta Directiva como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las exigencias legales precisas para la exigibilidad del impuesto. Por exigibilidad del impuesto se entenderá, de conformidad con el artículo 62, punto 2, de esta Directiva, el derecho al pago del impuesto.
- 9 En esta disposición se vinculan —formulados de forma abstracta— el devengo y la exigibilidad del IVA, en una perspectiva determinada, con la exigibilidad de los derechos de aduana. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, existen dos formas de entender esta remisión a la normativa aduanera. Conforme a una interpretación amplia, esta disposición se remite a la normativa aduanera en lo que respecta a todas las condiciones necesarias para el nacimiento del IVA. Conforme a una concepción restringida, dicha disposición se remite a la normativa aduanera únicamente en lo relativo al momento en que se producen el devengo y la exigibilidad del IVA.
- 10 El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) entiende el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 como una remisión general a la normativa aduanera. Atendiendo a esta concepción, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, no solo prohibiría, sino que exigiría la aplicación por analogía del artículo 215, apartado

- 4, del CAC. Por consiguiente, es evidente que procedería dar una respuesta negativa a la cuestión prejudicial.
- 11 En cambio, el órgano jurisdiccional remitente se decanta por la tesis de que el artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 remite a la normativa aduanera únicamente en cuanto al *momento* en que se originan el devengo y la exigibilidad del IVA. A favor de esta concepción militan el tenor, la génesis legislativa y la sistemática de la norma.
  - 12 El tenor del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 vincula el devengo del IVA y la exigibilidad del IVA a la normativa aduanera solo por lo que respecta al momento en que se producen. La redacción de la norma da por supuesto que se han producido el devengo y la exigibilidad del IVA en el sentido del artículo 62 de esta Directiva. Tal interpretación restrictiva del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva, que atiende al tenor del mismo, resulta igualmente plausible, pues en la normativa aduanera existen varias disposiciones que versan sobre el momento del nacimiento de la deuda aduanera, por ejemplo, el artículo 201, apartado 2, los artículos 202 a 204, el artículo 209, apartado 2, el artículo 210, apartado 2, y el artículo 211, apartado 2, del CAC. La aplicación por analogía de estas disposiciones aduaneras al IVA a la importación significaría que el IVA a la importación se devengaría también en tales momentos.
  - 13 Sin embargo, el desarrollo del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 apunta a que esta norma exige que ya se hayan producido el devengo y la exigibilidad del IVA. La relación entre derecho de aduana e IVA a la importación se reguló por primera vez en el artículo 7 de la Directiva 67/288/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6). El artículo 7, apartado 2, de esta Directiva vincula expresamente el devengo y la exigibilidad del derecho de aduana y del IVA. En la versión original de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), el artículo 10, apartado 3, establece en términos muy similares: «En las importaciones, el devengo se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que los bienes se introduzcan en el interior del país, conforme a la definición del artículo 3. Cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, [...] el devengo y la exigibilidad del impuesto podrán quedar sometidos a las reglas vigentes para tales gravámenes comunitarios.»
  - 14 El artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva se modificó mediante el artículo 1, punto 6, de la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas

a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO 1991, L 376, p. 1). Esta versión modificada es casi idéntica a la versión del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, aplicable en el presente asunto. En esta versión, la vinculación entre devengo y exigibilidad del IVA a la importación y el derecho de aduana se limita al momento en que se origina el derecho de aduana.

- 15 La posición sistemática del artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 se opone también a una remisión a disposiciones aduaneras relativas a aspectos distintos del momento del nacimiento del tributo. Así, el lugar de las importaciones se regula en el capítulo 4 del título V de la Directiva (artículos 60 y 61). Dicho título regula expresamente el «Lugar de realización del hecho imponible». En cambio, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva figura en el título VI de esta, referido al «Devengo y exigibilidad del impuesto».
- 16 De igual modo, la posición que ocupa el artículo 71 dentro del capítulo 4 del título VI de la Directiva 2006/112 apunta a que la norma solo regula el momento del nacimiento del derecho al IVA y no trata del lugar de este. Dicho capítulo consta de dos artículos (artículos 70 y 71). El artículo 70 de la Directiva establece el momento del devengo y de la exigibilidad del impuesto en caso de importación. De un modo un tanto sorprendente dispone que tal momento será aquel en que se efectúa la importación de bienes. Así, el artículo 70 de la Directiva 2006/112 dispone respecto a la importación lo que establece en el artículo 63 respecto a la entrega de bienes y servicios, y en el artículo 68 de la misma respecto a la adquisición intracomunitaria de bienes: el momento del devengo del impuesto y de la exigibilidad del mismo.
- 17 Por último, cabe añadir, como argumento contrario a una interpretación amplia del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 que, si esta disposición contuviera efectivamente una remisión general a la normativa aduanera, las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas al IVA a la importación quedarían obsoletas. Respecto a las importaciones sujetas a derechos de aduana, todos los aspectos del IVA a la importación se regirían únicamente por la normativa aduanera. Respecto a todas las demás importaciones que no estén sujetas a tales exacciones, la aplicación de la normativa aduanera se derivaría del artículo 71, apartado 2, de la Directiva 2006/112.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente no encuentra una respuesta clara en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la cuestión de si el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 también remite a la normativa aduanera en relación con el lugar de nacimiento de la deuda del IVA. En su sentencia *Dansk Transport og Logistik*, el Tribunal de Justicia subrayó, por un lado, en su respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, el carácter autónomo del derecho de aduana, por un lado, y el IVA a la importación, por otro (sentencia de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 102). Por otro lado, en su respuesta a la tercera cuestión prejudicial,

aclara que el hecho imponible y la exigibilidad de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido son esencialmente los mismos (apartado 91).

- 19 En su sentencia de 11 de julio de 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466), apartado 41, el Tribunal de Justicia afirma, en relación con el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112: «A este respecto, procede recordar que 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. Por otra parte, este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 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 [...]»
- 20 La segunda frase del apartado antes citado podría interpretarse en el sentido de que el Tribunal de Justicia entiende que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 realiza una remisión global a la normativa aduanera. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente duda de que tales afirmaciones deban entenderse en tal sentido. Dicho pasaje cita, *mutatis mutandis*, la sentencia de 6 de diciembre de 1990, *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445), apartado 18, sustituyendo únicamente la mención al artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva por la del artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112. A su vez, la sentencia *Witzemann* cita la sentencia de 28 de febrero de 1984, *Einberger* (294/82, EU:C:1984:81), apartado 18. Sin embargo, las dos sentencias antes citadas fueron dictadas antes de la modificación del artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva por la Directiva 91/680/CEE. Dado que el Tribunal de Justicia, en el apartado 41 de la sentencia *Harry Winston*, cambió las disposiciones citadas, pero no ajustó su formulación al tenor del artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 (dicho apartado señala que el artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA «autoriza» a los Estados miembros, pese a que ya hace largo tiempo que estaban «obligados» a ellos en virtud de la Directiva 91/680/CEE), el órgano jurisdiccional remitente no desea basar prematuramente su sentencia en esta declaración del Tribunal de Justicia.
- 21 Por último, la relevancia del apartado 41 de la sentencia *Harry Winston* se relativiza en la medida en que el Tribunal de Justicia cita, ciertamente, este pasaje en su sentencia de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 41, si bien en él llega a la conclusión de que el nacimiento del derecho de aduana no da lugar forzosamente al nacimiento del IVA a la importación. A tal respecto, el órgano jurisdiccional remitente remite al punto 91 de las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en los asuntos acumulados *Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig* (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1), que caracterizan acertadamente el marco analítico en cuyo seno ha de responderse también a la cuestión prejudicial aquí planteada.

- 22 En sus posteriores sentencias de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405); de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), el Tribunal de Justicia hizo suyo este marco analítico y se preguntó, en el caso concreto, si la exigibilidad del IVA a la importación puede fundarse en la normativa del IVA. Estas reflexiones carecerían de sentido si el artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 hubiera de entenderse como una remisión global a la normativa aduanera. Si no cabe interpretar esta norma en el sentido de que la exigibilidad de la deuda aduanera da lugar casi automáticamente a la exigibilidad de la deuda del IVA a la importación, no existe motivo alguno para suponer que exija la aplicación por analogía de una regla sobre competencia, recogida en la normativa aduanera, a la normativa sobre el IVA a la importación.
- 23 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia tampoco ha respondido a la cuestión prejudicial en su sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Por último, para la interpretación del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, puede aportar criterios la sentencia de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), en la que el Tribunal de Justicia rechazó aplicar *mutatis mutandis* el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión (en lo sucesivo, «CAU») al IVA a la importación.
- 25 El Tribunal de Justicia reitera, en primer lugar, la formulación conocida de las sentencias Dansk Transport og Logistik y Harry Winston, según la cual el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales «comparables» y existe un paralelismo que confirma el artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 (sentencia de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, apartado 47). Sin embargo, el Tribunal de Justicia no extrapola este paralelismo —a diferencia de cuanto hace en el apartado 98 de la sentencia Dansk Transport og Logistik— a la extinción de la deuda vinculada al IVA a la importación. Antes bien, señala que la Directiva del IVA no regula la extinción de la deuda aduanera correspondiente a mercancías de contrabando por las causas mencionadas en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento n.º 952/2013 [por el que se establece el CAU] (sentencia de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, apartado 49).
- 26 Aun cuando en el presente asunto lo que se dirime no es la aplicación por analogía de las causas de extinción contempladas en la normativa aduanera, sino la aplicación de las reglas sobre competencia contempladas en la normativa aduanera al IVA a la importación, el órgano jurisdiccional remitente entiende la sentencia de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), en el sentido de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 no puede interpretarse como una remisión global a la normativa aduanera. Solo así se explica que el Tribunal de Justicia cite esta norma y haga

mención de sus consecuencias para la exigibilidad del derecho de aduana y del IVA a la importación para, a continuación, identificar una laguna de regulación en la Directiva del IVA en relación con la extinción de la deuda del IVA a la importación.

- 27 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el régimen de competencia contemplado en la Directiva 2006/112 es exhaustivo. En efecto, si el Tribunal de Justicia hiciera suya esta interpretación estricta del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la citada Directiva, ello no significaría automáticamente, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, que el Derecho de la Unión prohíba a Alemania aplicar *mutatis mutandis* el artículo 215, apartado 4, del CAC al IVA a la importación. En efecto, se trata de responder a la cuestión de si dicha Directiva prescribe, en su artículo 71 apartado 1, párrafo segundo, la aplicación *mutatis mutandis* del artículo 215, apartado 4, del CAC. Otra cuestión será si dicha Directiva prohíbe tal cosa porque haya de considerarse exhaustiva en su regulación. La respuesta deberá determinarse por vía de interpretación.
- 28 El lugar de la importación se regula en los artículos 60 y 61 de la Directiva 2006/112. El hecho de que la competencia para la recaudación de los derechos de aduana y del IVA deben analizarse separadamente (sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 102), podría apuntar a que los artículos 60 y 61 tienen carácter exhaustivo.
- 29 Ahora bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) cabría deducir una lectura diferente. Al igual que en aquellos procedimientos, el de autos versa sobre las consecuencias en materia del IVA de una vulneración de la normativa aduanera y sobre la cuestión de cuál es el Estado miembro competente para recaudar el IVA a la importación. Esta Sala entiende que, según dichas sentencias, la Directiva del IVA no regula de manera exhaustiva las consecuencias en materia de IVA de una infracción aduanera. Por ello, en los referidos asuntos, el Tribunal de Justicia pudo supeditar la importación a los efectos del IVA a un elemento no escrito del devengo del impuesto, a saber, la entrada en el circuito económico de la Unión.
- 30 En este contexto sería plausible considerar que la Directiva 2006/112 tampoco es exhaustiva en lo relativo a otros aspectos de la reclamación del IVA a la importación, en la medida en que el IVA a la importación es exigible en conexión con infracciones de la normativa aduanera. El tenor del artículo 60 de la Directiva 2006/112 deja margen para esta interpretación. El artículo 215, apartado 4, aplicable por analogía al IVA a la importación, no determina un lugar de la importación contrario al artículo 60 de la Directiva 2006/112, sino que se limita a establecer la ficción de la competencia de otro Estado miembro para recaudar el IVA hasta un límite máximo de 5 000 euros, a fin de hacer efectivo el derecho al IVA.

- 31 Con todo, el desplazamiento de la competencia a que da lugar por analogía el artículo 215, apartado 4, del CAC podría ser contrario al principio de territorialidad aplicable al IVA. En efecto, de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, los ingresos fiscales pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final (sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 37). Ciertamente, el presente asunto, el demandante revendió los cigarrillos, una vez adquiridos en Polonia, a un comprador en Alemania. Sin embargo, dado que los cigarrillos se pusieron a la venta al público en Polonia, entraron en el ciclo económico de este país.
- 32 En tal medida, el IVA se diferencia del derecho de aduana, respecto al cual el principio de territorialidad dentro de la Unión no desempeña función alguna. En efecto, con independencia de cuál sea el Estado miembro en el que se recauden los derechos de aduana, los correspondientes ingresos pertenecen a la Unión. Por consiguiente, en el caso del derecho de aduana, el elemento preponderante es la recaudación efectiva, que se consigue mediante el artículo 215, apartado 4, del CAC.