

**Asunto C-368/21****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:**

14 de junio de 2021

**Órgano jurisdiccional remitente:**

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

**Fecha de la resolución de remisión:**

2 de junio de 2021

**Parte demandante:**

R.T.

**Parte demandada:**

Hauptzollamt Hamburg (Oficina Principal de Aduanas de Hamburgo)

**Objeto del procedimiento principal**

Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Lugar de importación de un medio de transporte matriculado en un tercer país que es introducido en la Unión infringiendo la normativa aduanera — Admisibilidad de la aplicación por analogía al IVA a la importación del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013

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

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

**Cuestiones prejudiciales**

- 1) ¿Deben interpretarse los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112/CE 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/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 87, apartado 4, del Reglamento (UE) n.º 952/2013?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Directiva 91/680/CEE del Consejo, 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, en particular el artículo 1, punto 6

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 y 71, apartado 1, párrafo segundo

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 los artículos 79, 87, apartado 4, y 139

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») de 21 de febrero de 2005, en particular su artículo 21, apartado 2

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

- 1 El recurrente impugna la liquidación del IVA a la importación relativa a un vehículo que fue introducido en el territorio de la Unión infringiendo la normativa aduanera.
- 2 En enero de 2019, el recurrente, de nacionalidad georgiana, domiciliado y empadronado en Alemania desde hace varios años, adquirió en Georgia un vehículo matriculado a su nombre en dicho país. En marzo de 2019, viajó con el vehículo desde Georgia a Alemania, cruzando Turquía, Bulgaria, Serbia, Hungría y Austria, sin trasladar y presentar dicho vehículo a una aduana de importación en la Unión. En Alemania utilizó el vehículo para desplazamientos privados y

empresariales, si bien el Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas) niega esta última circunstancia. Durante uno de esos desplazamientos, el 28 de marzo de 2019, fue controlado por una unidad de control de la recurrida.

- 3 Mediante resolución de 13 de mayo de 2019, la recurrida cursó al recurrente una liquidación de derechos de aduana y de 8 460,59 EUR en concepto de IVA a la importación. En apoyo de su decisión, la recurrida indicó que el recurrente no había presentado el vehículo en la primera aduana situada en el territorio de la Unión, incumpliendo la obligación que le incumbía en virtud del artículo 139 del Reglamento n.º 952/2013. Consideró que, por lo tanto, el vehículo había sido introducido irregularmente en el territorio aduanero de la Unión, de modo que había nacido una deuda aduanera de importación con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 952/2013. Expuso que el recurrente es deudor de la deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 3, letra a), del Reglamento n.º 952/2013, ya que estaba obligado a proceder a la presentación. Afirmó que el IVA a la importación se originó aplicando por analogía dichas disposiciones aduaneras, de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la UStG.
- 4 Tras un procedimiento de reclamación infructuoso, el recurrente interpuso un recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución.

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

- 5 Según el órgano jurisdiccional remitente, no cabe duda de que la deuda aduanera nació de conformidad con el artículo 79, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 952/2013. En cambio, duda de que Alemania sea también competente para determinar el IVA a la importación. Ese sería el caso, si de la interpretación de los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112 se desprende que el lugar de importación se encuentra en Alemania aun cuando el recurrente condujera el vehículo atravesando varios Estados miembros antes de llegar a Alemania. A ello se refiere la primera cuestión prejudicial. En caso contrario habría que considerar la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013, lo que constituye el objeto de la segunda cuestión prejudicial.

#### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

- 6 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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, esto es, del acto gravado por el IVA (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; de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 44, y de

3 de marzo de 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, apartado 30). 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 (sentencias de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 48, y de 3 de marzo de 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, apartado 30).

- 7 Estas sentencias del Tribunal de Justicia fueron pronunciadas en relación con bienes transportados a través de diferentes Estados miembros infringiendo la normativa aduanera. Pues bien, en el caso de autos no se trata de bienes transportados, sino de una mercancía, un vehículo, que como tal ha sido utilizado como medio de transporte. Por lo que respecta a los medios de transporte, varios órganos jurisdiccionales de lo tributario alemanes han interpretado la jurisprudencia antes expuesta del Tribunal de Justicia en el sentido de que los medios de transporte entran en el circuito económico de la Unión en aquel Estado miembro en el que efectivamente son utilizados por primera vez como medios de transporte. Es cierto que no se «consumen» en el sentido del apartado 44 de la sentencia *Federal Express*. Sin embargo, son utilizados, lo que constituye una fase intermedia necesaria para el consumo. Además, los productos de países terceros utilizados como medios de transporte en la Unión compiten con los servicios de transporte y de alquiler ofrecidos en la Unión.
- 8 En consonancia con este planteamiento, el órgano jurisdiccional remitente concluiría en el litigio principal que el vehículo del recurrente entró en el circuito económico de la Unión en Bulgaria por haber sido allí donde fue utilizado por primera vez en la Unión como medio de transporte. Por consiguiente, allí se ubicaría el lugar de importación en el sentido del artículo 60 de la Directiva 2006/112.
- 9 Ahora bien, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161), resultan dudas en cuanto a esta interpretación jurídica. Los hechos que originaron aquel litigio son idénticos a los del presente asunto en cuanto a sus elementos pertinentes. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia describió inicialmente, en los apartados 32 y 33, la situación de los envíos cuya tributación se discutió en el asunto *Federal Express*: Expuso que, si bien en aquel asunto se produjo una infracción aduanera en Alemania, a continuación, los envíos fueron transportados a su destino final en Grecia, donde entraron en el circuito económico. Por consiguiente, según la conclusión de la sentencia *Federal Express*, el IVA a la importación no se había devengado en Alemania, a pesar de la infracción aduanera en dicho país, sino por primera vez en Grecia.
- 10 A continuación, el Tribunal de Justicia comparó los hechos del asunto *Federal Express* con los del asunto VS, para llegar a la conclusión, inesperada para el

órgano jurisdiccional remitente, de que ambos casos son comparables: Consideró que es cierto que en el asunto VS el vehículo «entró materialmente en el territorio de la Unión por Bulgaria», de modo que fue en ese Estado miembro donde se incumplieron las obligaciones aduaneras (apartado 34). No obstante, el vehículo «fue utilizado efectivamente en Alemania, Estado miembro de residencia de VS». Así, según la conclusión del Tribunal de Justicia en el apartado 35 de su sentencia VS, no fue hasta llegar a Alemania cuando el vehículo entró en el circuito económico de la Unión, por lo que el IVA a la importación nació por primera vez en este último Estado miembro.

- 11 Habida cuenta de la definición de entrada en el circuito económico antes expuesta (apartado 6), el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclare si ha comprendido correctamente al Tribunal de Justicia en el sentido de que la utilización de un vehículo como medio de transporte para transitar por un Estado miembro no da lugar a la entrada en el circuito económico de la Unión en ese Estado, sino únicamente en el Estado miembro de residencia del conductor. En la sentencia VS (apartado 35), el Tribunal de Justicia se apoyó en el hecho de que, si bien el vehículo controvertido entró en el territorio aduanero de la Unión primero en Bulgaria (est d'abord entré), fue efectivamente utilizado en Alemania (a été utilisé effectivement).
- 12 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en el litigio principal, el vehículo ya fue utilizado en Bulgaria y, por ello, fue allí donde entró *por primera vez* en el circuito económico de la Unión. En efecto, el recurrente utilizó el vehículo para el tránsito por Bulgaria. El órgano jurisdiccional remitente no logra apreciar de qué modo esta utilización del vehículo como medio de transporte —que, según la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto VS, no da lugar a la entrada en el circuito económico de la Unión— se diferencia de los desplazamientos posteriores efectuados en Alemania que, según la apreciación del Tribunal de Justicia en el asunto VS, (solo) implicaron la entrada del vehículo en el circuito económico en aquel país.
- 13 En el apartado 35 de su sentencia VS, el Tribunal de Justicia menciona que Alemania es el Estado miembro de residencia de VS. De ahí podría resultar la impresión de que el Tribunal de Justicia considera que el domicilio de la persona que utiliza una mercancía es determinante a los efectos del lugar de entrada en el circuito económico. Sin embargo, al órgano jurisdiccional remitente no le constan resoluciones del Tribunal de Justicia en las que el Estado miembro de residencia del interesado fuera relevante para la cuestión de la entrada de los bienes en el circuito económico de la Unión.

### ***Sobre la segunda cuestión prejudicial***

- 14 La segunda cuestión prejudicial solo se suscita si el lugar de importación, en el sentido de los artículos 30 y 60 de la Directiva 2006/112, se sitúa en un Estado miembro distinto de Alemania. Solo en ese supuesto será relevante saber si las autoridades aduaneras alemanas son competentes para determinar el IVA a la

importación en virtud del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013, aplicable por analogía al IVA a la importación a tenor del artículo 21, apartado 2, de la UStG. En el caso de autos concurren los requisitos establecidos en el artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013: De conformidad con el artículo 79, apartado 1, letra a), del Reglamento, aplicable *mutatis mutandis*, se consideraría que la deuda por IVA a la importación ha nacido en Bulgaria con ocasión de una importación a ese país. El IVA a la importación a recaudar en Alemania es inferior a 10 000 EUR. En consecuencia, solamente resulta cuestionable si la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, de dicho Reglamento es contraria a la Directiva 2006/112.

- 15 La aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013 no sería objetable a la luz del Derecho de la Unión si el propio Derecho de la Unión exigiera la aplicación de dicha disposición aduanera en la presente situación [véase la letra a)]. Incluso si la Directiva 2006/112 no exigiera la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, estaría admitida en el Derecho de la Unión si la Directiva no la prohíbe [véase la letra b)].

a) *Interpretación del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112*

- 16 La única disposición de la Directiva 2006/112 que podría, en el caso de autos, disponer la aplicación del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013 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, como sucede en el presente caso. Para tal caso, entre otros, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva dispone que «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». El devengo del impuesto se define en el artículo 62, punto 1, de la Directiva IVA como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto. A tenor del artículo 62, punto 2, de la Directiva, se entiende por exigibilidad del impuesto el derecho al pago del impuesto.
- 17 En opinión del órgano jurisdiccional remitente, hay dos alternativas para interpretar la referencia a la normativa aduanera que figura en el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112. Según 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. Según una interpretación restringida, dicha disposición se remite a la legislación aduanera únicamente en cuanto al momento en que se producen el devengo y la exigibilidad del IVA. Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre esta cuestión de manera inequívoca.
- 18 El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) comprende el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 como remisión

general a la normativa aduanera. Entiende que de este modo se pretende garantizar que los derechos que deben recaudarse con ocasión de la importación puedan ser percibidos de manera sencilla y conveniente por una misma autoridad. Atendiendo a esta interpretación, el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, dispondría expresamente la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013. Por consiguiente, procedería responder negativamente a la segunda cuestión prejudicial.

- 19 En cambio, el órgano jurisdiccional remitente interpreta el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, en el sentido de que solo se remite a la normativa aduanera en cuanto al *momento* en que se producen el devengo y la exigibilidad del IVA. Afirma que así lo sugieren la redacción, los antecedentes y el sistema general de la norma.
- 20 El tenor del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 vincula el devengo 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 la Directiva.
- 21 En las disposiciones antecesoras del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, en un primer momento, se vinculaban expresamente el nacimiento y el vencimiento de la deuda aduanera con la deuda del IVA. Solo desde una modificación introducida por la Directiva 91/680 el vínculo entre el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación y los derechos de aduana se ve limitado al momento del nacimiento.
- 22 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».
- 23 Asimismo, la posición que ocupa el artículo 71 dentro del capítulo 4 del título VI de la Directiva 2006/112 parece indicar 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, mientras que su artículo 71 contiene normas especiales respecto del artículo 70.
- 24 Por último, aboga en contra de una interpretación amplia del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 el hecho de que, si esta disposición contuviera efectivamente una remisión general a la normativa aduanera, las

disposiciones de la Directiva en materia de IVA a la importación quedarían obsoletas.

- 25 El órgano jurisdiccional remitente no logra extraer con claridad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en particular, de las sentencias de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, apartados 91 y 102; de 11 de julio de 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, apartado 41; de 2 de junio de 2016, *Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig*, 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, apartado 41), si el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 se remite a la normativa aduanera también en lo que respecta al lugar en el que nace la deuda del IVA.
- 26 Tampoco respondió el Tribunal de Justicia a la segunda cuestión prejudicial aquí formulada en su sentencia de 3 de marzo de 2021, *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161). A pesar de que en aquel asunto el órgano jurisdiccional remitente preguntó por la aplicabilidad por analogía del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013, el Tribunal de Justicia no se pronunció al respecto.

*b) Ausencia de reglas de competencia exhaustivas en la Directiva 2006/112*

- 27 Si la Directiva 2006/112 no dispone la aplicación por analogía del artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013, se suscita la cuestión añadida de si prohíbe dicha aplicación. A favor de tal prohibición podría aducirse la circunstancia de que los artículos 60 y 61 de la Directiva 2006/112 regulan el lugar de importación. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente interpreta 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), y de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), en el sentido de que la Directiva 2006/112 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.
- 28 La redacción del artículo 60 de la Directiva 2006/112 es suficientemente amplia como para admitirlo. El artículo 87, apartado 4, del Reglamento n.º 952/2013, en su caso aplicable por analogía, no fija un lugar de importación contrario al artículo 60 de la Directiva, sino que hasta un límite máximo de 10 000 EUR y a fin de hacer efectivo el derecho al IVA se limita a fingir la competencia de otro Estado miembro para recaudar el IVA. De no ser así, el órgano jurisdiccional remitente aprecia el riesgo de que no se podría hacer valer el IVA a la importación. Si en el caso de autos Alemania no fuera competente para recaudar el IVA a la importación, debería recaudarse en el Estado miembro en el que se originó

inicialmente. La Oficina Principal de Aduanas recurrida ha advertido que a menudo esto sería imposible de realizar en la práctica.

DOCUMENTO DE TRABAJO