

Asunto C-125/24 [Palmstråle] ¹**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

15 de febrero de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de febrero de 2024

Parte recurrente:

AA

Parte recurrida:

Allmänna ombudet hos Tullverket (Representante del interés general en la Administración de Aduanas), Suecia

Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE en relación con la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido («Directiva sobre el IVA»), y de los artículos 86, apartado 6, y 203 del Reglamento (UE) n.º 952/2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión («código aduanero de la Unión»)

Introducción

- 1 El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) solicita que se dilucide, mediante una decisión prejudicial, cómo deben interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero de la Unión en relación con los requisitos para eximir del IVA la reimportación de bienes. La

¹ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

cuestión de interpretación se ha planteado en un asunto relativo al incumplimiento de las normas aduaneras en caso de reimportación.

Disposiciones aplicables del Derecho de la Unión

Directiva sobre el IVA

- 2 Del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA se desprende que la importación de bienes está sujeta al IVA. Conforme a su artículo 30, se entenderá por «importación de bienes» la introducción en la Comunidad de bienes que no estén en libre práctica en el sentido del artículo 24 del Tratado.
- 3 Según el artículo 143, apartado 1, letra e), de dicha Directiva, los Estados miembros eximirán las reimportaciones de bienes, en el mismo estado en el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera.

Código aduanero de la Unión

- 4 El artículo 203, apartado 1, del código aduanero de la Unión establece que, previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de tres años. Según el apartado 5 de dicho artículo, la exención de los derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas, y, según el apartado 6, la exención de los derechos de importación se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones de concesión de dicha exención.
- 5 De conformidad con el artículo 139, apartado 1, letra a), las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada a cualquier aduana designada o a cualquier lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca por la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.
- 6 En virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera que se refiera, en particular, a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero.
- 7 El artículo 86, apartado 6, establece que, cuando la legislación aduanera conceda un tratamiento arancelario favorable o una franquicia o una exención total o parcial de los derechos de importación o de exportación, en virtud, en particular,

del artículo 203, dicho tratamiento favorable, franquicia o exención se aplicarán asimismo en los casos de nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 79, siempre que el incumplimiento que origine la deuda aduanera no constituya una tentativa de fraude.

- 8 Según el considerando 38 del código aduanero de la Unión, es oportuno tener en cuenta la buena fe de los operadores en el caso de las deudas aduaneras que nazcan por incumplimiento de la legislación aduanera y reducir en todo lo posible las consecuencias de la negligencia del deudor.

Disposiciones aplicables del Derecho nacional

- 9 En el momento de los hechos a los que se refiere el asunto, estaba vigente la *mervärdesskattelagen (1994:200)* [Ley (1994: 200) del Impuesto sobre el Valor Añadido]. Esta ley ha sido sustituida por la *mervärdesskattelagen (2023:200)* [Ley (2023:200) del Impuesto sobre el Valor Añadido], pero la ley anterior sigue siendo aplicable, por lo que respecta al presente asunto, a las relaciones relativas al período anterior a la entrada en vigor de la nueva ley. A continuación, se exponen las disposiciones aplicables de la Ley de 1994. La nueva ley contiene disposiciones esencialmente similares.
- 10 En virtud del artículo 1, párrafo primero, punto 3, del capítulo 1, deberá pagarse el IVA por las importaciones de mercancías en Suecia que estén sujetas al impuesto. Se entenderá por importación, conforme al artículo 1a del capítulo 2, la introducción de mercancías en Suecia procedentes de un lugar situado fuera de la Unión Europea.
- 11 En el artículo 30, párrafo primero, del capítulo 3 se establece que quedarán exentas del impuesto las importaciones que estén exentas de este con arreglo a la *lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.* [Ley (1994:1551) relativa a la exención del impuesto en caso de importación, entre otros].
- 12 El artículo 5, párrafo primero, del capítulo 2 de la Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación, entre otros, establece que quedarán exentas del impuesto las mercancías de la Unión que, tras haber sido exportadas desde la Unión a un tercer país, sean importadas de nuevo en Suecia por la persona que las hubiera exportado sin haber sido transformadas durante el tiempo en que hayan estado fuera de la Unión. Según el párrafo segundo de dicho artículo, solo quedarán exentas las mercancías que puedan acogerse a una exención aduanera con arreglo, en particular, al artículo 203 del código aduanero de la Unión. Las mercancías exentas del pago de derechos de aduana con arreglo al Reglamento (CEE) n.º 2658/87, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, deberán tratarse como si estuvieran sujetas al pago de derechos de aduana.

Exposición de los hechos

- 13 AA es propietaria de caballos que se utilizan en competiciones en varios países. AA exportó dos caballos a Noruega, es decir, fuera del territorio aduanero de la Unión. Después de que los caballos hubieran participado en varias competiciones, estos fueron introducidos de nuevo en la Unión a través de un paso fronterizo entre Noruega y Suecia. AA no se presentó en el puesto aduanero para declarar la importación. Inmediatamente después de haber dejado atrás el puesto aduanero fue objeto de un control en carretera por parte de la Tullverket (Administración de Aduanas).
- 14 La Administración de Aduanas adoptó una resolución por la que exigía a AA el pago del IVA por importe de 41 178 SEK. No se le impuso el pago de ningún derecho de aduana. Según la Administración de Aduanas, no podía concederse la exención del IVA por reimportación porque AA no había presentado una declaración de despacho a libre práctica ni había solicitado una exención de los derechos de aduana.
- 15 AA recurrió dicha resolución ante el Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad), que desestimó el recurso. El tribunal de primera instancia expuso que los caballos no habían sido presentados en aduana a su llegada al territorio aduanero de la Unión, por lo que se había originado una deuda aduanera y debía pagarse el IVA. A continuación, señaló que un requisito fundamental para conceder la exención del IVA a la reimportación es que las mercancías se declaren para su despacho a libre práctica y que el declarante presente la correspondiente solicitud. Al no haberse realizado estos trámites, no podía concederse la exención del IVA.
- 16 Tanto AA como el Representante del interés general en la Administración de Aduanas recurrieron la sentencia ante el Kammarrätten i Göteborg (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Gotemburgo) solicitando que se anulara la resolución por la que se imponía el pago del IVA. El tribunal de apelación desestimó los recursos basándose esencialmente en los mismos motivos que el tribunal de primera instancia.
- 17 AA recurrió la sentencia del tribunal de apelación ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que ha admitido a trámite el recurso de casación. En este asunto, la acción pública ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) es ejercida por el Representante del interés general en la Administración de Aduanas. Por tanto, la única parte contraria es este Representante, y no la Administración de Aduanas. No obstante, se ha dado a la Administración de Aduanas la oportunidad de pronunciarse en el asunto.
- 18 En los escritos presentados por las partes tras la admisión a trámite del recurso de casación, AA alega que presentó una declaración oral al personal de aduanas cuando fue objeto del control en carretera tras haber pasado el puesto aduanero. El

Representante del interés general en la Administración de Aduanas objeta que el funcionario que trabajaba en la oficina aduanera ese día niega que se presentara una declaración oral.

- 19 AA no indicó en ninguna fase anterior del proceso que se hubiera presentado una declaración oral. Para que el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) pueda tomar en consideración una circunstancia que haya sido invocada por primera vez ante él, es necesario que exista un motivo especial. El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) se pronunciará posteriormente sobre si debe tomar en consideración las alegaciones de AA sobre la declaración oral. No obstante, esta petición de decisión prejudicial se refiere únicamente al desarrollo de los hechos examinados por los órganos jurisdiccionales inferiores, es decir, no haberse presentado en la oficina aduanera para declarar las mercancías y no haber presentado una declaración en aduana ni una solicitud de exención de derechos de aduana.

Alegaciones de las partes y de la Administración de Aduanas

AA

- 20 AA solicita que se modifique la resolución del tribunal de apelación de modo que se anule la resolución de la Administración de Aduanas por la que se le impone el pago del IVA. Alega lo siguiente.
- 21 No tenía nada que ganar económicamente por no presentarse en la oficina aduanera para declarar la importación de los caballos. En aras del bienestar de los animales, quería llegar a tiempo para tomar un transbordador a Finlandia y reducir de este modo la duración del viaje. Afirma que, antes de la salida de Suecia, se había asegurado de que la exportación temporal a Noruega se había tramitado correctamente y creía que, por este motivo, también se cumplían los requisitos para la reimportación. Se trata de un error por su parte y no es razonable que esto entrañe la imposición del IVA debido a la reimportación.
- 22 La disposición del artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que existe un derecho a la exención de los derechos de aduana y, por tanto, del IVA, aunque no se cumplan los requisitos formales del artículo 203, siempre que no haya tentativa de fraude. Dado que se cumplen los requisitos materiales del artículo 203 y no existe una tentativa de fraude, no debe imponérsele el pago del IVA.

Representante del interés general en la Administración de Aduanas

- 23 El Representante del interés general en la Administración de Aduanas alega ahora que la resolución por la que se impone a AA el pago del IVA es correcta y

considera que debe desestimarse el recurso de casación presentado por AA contra la sentencia del tribunal de apelación. Este Representante alega lo siguiente.

- 24 Para que la reimportación de los caballos quede exenta del IVA, es necesario que pueda acogerse a la exención de los derechos de aduana. Es evidente que se cumplen los requisitos materiales para la exención de los derechos de aduana con arreglo al artículo 203 del código aduanero de la Unión y que no existe un intento de fraude.
- 25 No obstante, la exención prevista en el artículo 203 también está supeditada a que las mercancías se declaren para despacho a libre práctica y a que el interesado solicite la exención. El artículo 86, apartado 6, y el artículo 203 no prevén ninguna excepción a estos requisitos. Por lo tanto, debe considerarse que también son aplicables en los casos en que nazca una deuda aduanera con arreglo al artículo 79 como consecuencia del incumplimiento de una obligación derivada de la legislación aduanera.
- 26 Del expediente de este asunto se desprende que AA no cumplió los requisitos formales previstos en el artículo 203 cuando se introdujeron los caballos en el territorio aduanero de la Unión.

Administración de Aduanas

- 27 La Administración de Aduanas considera que debe desestimarse el recurso de casación y alega lo siguiente. Dado que las mercancías no han sido declaradas para despacho a libre práctica no pueden acogerse a la exención prevista en el artículo 203 del código aduanero. Por consiguiente, su importación está sujeta al pago del IVA.

Necesidad de una decisión prejudicial

- 28 Conforme a la Directiva sobre el IVA, las importaciones en la Unión de bienes procedentes de terceros países están sujetas al IVA. Sin embargo, según el artículo 143, apartado 1, letra e), de esta Directiva, los Estados miembros eximirán del impuesto las reimportaciones de bienes, en el mismo estado en el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera.
- 29 AA ha reimportado los caballos en el mismo estado en el que se encontraban cuando los exportó. Por tanto, el factor decisivo para determinar si está obligada a pagar el IVA por la reimportación es si los caballos gozan de una franquicia aduanera en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra e).
- 30 El código aduanero de la Unión regula la exención de los derechos de importación en caso de reimportación en el artículo 203. En el presente asunto, no es objeto de controversia que se cumplen los requisitos materiales para la exención establecidos en dicho artículo. Ahora bien, como se ha mencionado en el anterior apartado 19, la presente petición de decisión prejudicial parte del hecho de que

AA, contrariamente a lo dispuesto en el artículo 139, apartado 1, del código aduanero de la Unión, no declaró la importación en la oficina aduanera y no cumplió los requisitos formales para obtener la exención establecidos en el artículo 203, a saber, que las mercancías deben ser declaradas para despacho a libre práctica y que debe presentarse una solicitud de exención.

- 31 Del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión se desprende que, respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero. Sin embargo, según el artículo 86, apartado 6, la exención de los derechos de importación prevista en el artículo 203 también se aplica cuando se origina una deuda aduanera en virtud del artículo 79, siempre que la omisión que haya originado la deuda aduanera no haya constituido una tentativa de fraude. En el presente asunto, no es objeto de controversia que AA no ha incurrido en ninguna tentativa de fraude.
- 32 AA considera que el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que existe un derecho a la exención de los derechos de aduana, aunque no se cumplan los requisitos formales del artículo 203. Según esta interpretación, los caballos pueden acogerse a una exención de los derechos de aduana, lo que implica, con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA, que su reimportación está exenta del impuesto.
- 33 En cambio, el Representante del interés general en la Administración de Aduanas considera que también deben cumplirse los requisitos formales del artículo 203 del código aduanero de la Unión para que pueda concederse la exención de los derechos de importación. Conforme a esta interpretación, y dado que no se cumplen estos requisitos, no procede conceder la exención del impuesto prevista en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA.
- 34 En opinión del Högsta förvaltningsdomstolen, no está claro cuál de estas interpretaciones es la correcta.
- 35 Por una parte, como afirma el Representante del interés general en la Administración de Aduanas, puede constatarse que de la redacción de los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero de la Unión se desprende que deben cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 203 para poder acogerse a la exención. Por consiguiente, el propio tenor de estas disposiciones impide considerar que, en las situaciones contempladas en el artículo 79, no sea exigible también el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 203 para la concesión de la exención.
- 36 Por otra parte, para que nazca una deuda aduanera en virtud del artículo 79, debe existir un incumplimiento de una obligación derivada de la legislación aduanera. Cabe preguntarse en qué situaciones un importador puede ser responsable de tal incumplimiento y, al mismo tiempo, puede seguir cumpliendo los requisitos

formales establecidos en el artículo 203. En cualquier caso, una infracción como la que es objeto del presente asunto, es decir, la no declaración de la importación, incumpliendo el artículo 139, apartado 1, difícilmente puede tener lugar sin que el importador también haya omitido al mismo tiempo presentar una declaración en aduana y solicitar la exención. Por tanto, una interpretación estrictamente conforme con el tenor literal de las citadas disposiciones supondría que, en tal situación, nunca se plantearía la aplicación del artículo 86, apartado 6. Cabe preguntarse si esto es compatible con la finalidad de dichas disposiciones (véase el considerando 38 del código aduanero de la Unión).

- 37 Según el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), el Tribunal de Justicia no parece haber examinado la cuestión de interpretación que se suscita en el presente asunto y, por lo tanto, no existen criterios suficientes para resolver el litigio. Por consiguiente, es necesario presentar una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.
- 38 Habida cuenta de lo anterior, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) solicita que se responda a la siguiente cuestión prejudicial.

Cuestión prejudicial

- 39 ¿Deben interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva sobre el IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero de la Unión en el sentido de que deben cumplirse tanto los requisitos materiales como los requisitos formales establecidos en el artículo 203 de este código para que pueda concederse la exención de los derechos de importación, y, con ello, la exención del IVA, en caso de reimportación cuando se haya originado una deuda aduanera, con arreglo al artículo 79 de dicho código, como consecuencia del incumplimiento de la obligación de declaración prevista en el artículo 139, apartado 1, del mismo código?