

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073997

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 10 de julio de 2019

Sala Primera

Asunto C-26/18

**SUMARIO:**

**IVA. Devengo y exigibilidad. IVA a la importación. Renta de aduanas. Nacimiento de una deuda aduanera por infracciones a la normativa aduanera.** En el caso de autos, distintos bienes procedentes de Estados terceros, sujetos a derechos de importación, fueron llevados hasta Alemania, para ser transportados a continuación a Grecia, su destino final. Algunos de estos bienes no fueron presentados a las autoridades aduaneras alemanas y, por consiguiente, fueron introducidos de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión. Los demás bienes se introdujeron de manera regular en dicho territorio, en Alemania, pero, a continuación, se transportaron a Grecia, siendo sustraídos a la vigilancia aduanera, incumpliendo la normativa aduanera. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la deuda aduanera podría sumarse 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. En cuanto a los bienes controvertidos sustraídos a la vigilancia aduanera, estos abandonaron, en Alemania, el régimen aduanero en el que se encontraban, por lo que procede presumir que entraron en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro. La 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 a través del territorio de otro Estado miembro, en el que se destinaba al consumo. En tal caso, el devengo del IVA a la importación se produce en ese otro Estado miembro. En este caso, los bienes fueron objeto de infracciones a la normativa aduanera en el territorio alemán, donde únicamente fueron transbordados de un avión a otro, de forma que se encontraban materialmente en el territorio de la Unión, y no estaban bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras alemanas, que se veían privadas de la posibilidad de controlar la circulación de dichos bienes, pues se transportaron a Grecia, su destino final, donde fueron consumidos. Los arts. 2.1.d) y 30 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), deben interpretarse en el sentido de que, cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión Europea, no basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en dicho Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y deben interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el IVA a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 30  
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

**PONENTE:**

*Don M. Safjan.*

En el asunto C-26/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania), mediante resolución de 2 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de enero de 2018, en el procedimiento entre

**Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung**

y

**Hauptzollamt Frankfurt am Main,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. D. Dittert, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de diciembre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, por los Sres. R. Welzel y U. Reimer, Steuerberater;
- en nombre del Hauptzollamt Frankfurt am Main, por el Sr. U. Beck, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Clotuche-Duvieusart y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 2019;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 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 del IVA»).

2. Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (en lo sucesivo, «FedEx») y el Hauptzollamt Frankfurt am Main (Oficina principal de aduanas de Fráncfort del Meno, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina principal de aduanas alemana»), en relación con la obligación de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Alemania a raíz del nacimiento de una deuda aduanera de importación por infracciones a la normativa aduanera cometidas en el territorio de dicho Estado miembro.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

Reglamento (CEE) n.º 2913/92

3. El 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 269, p. 1; corrección de errores en DO 2013, L 287, p. 90, y en DO 2017, L 7, p. 23), derogó y sustituyó al 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), a partir del 1 de mayo de 2016. No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, el Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero»), sigue siendo aplicable al presente asunto.

4. Según indicaba el artículo 40 del código aduanero:

«Las mercancías que entren en el territorio aduanero de la Comunidad serán presentadas en aduana por la persona que las introduzca en dicho territorio o, si procede, por la persona que se haga cargo de su transporte tras su introducción, salvo en el caso de las mercancías transportadas en medios de transporte que se limiten a atravesar las aguas territoriales o el espacio aéreo del territorio aduanero de la Comunidad sin hacer escala en él. La persona que presente las mercancías hará referencia a la declaración sumaria o a la declaración de aduanas presentada previamente en relación con las mercancías.»

5. El artículo 50 del código aduanero establecía:

«Hasta tanto reciban un destino aduanero, las mercancías presentadas en aduana tendrán, desde el momento de su presentación, el estatuto de mercancías en depósito temporal. Dichas mercancías se denominarán en lo sucesivo "mercancías en depósito temporal".»

6. El artículo 91, apartado 1, letra a), del código aduanero disponía:

«El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial».

7. El artículo 202, apartados 1 y 2, del código aduanero era del siguiente tenor:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

b) si se tratare de una mercancía de esta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

A los efectos del presente artículo, se entenderá por "introducción irregular" cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.»

**8.** Según indicaba el artículo 203, apartados 1 y 2, del código aduanero:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera.»

Directiva del IVA

**9.** A tenor del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

**10.** Según el artículo 30 de esta Directiva:

«Se considerará "importación de bienes" la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.

Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad.»

**11.** El artículo 60 de dicha Directiva dispone:

«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 Comunidad.»

**12.** El artículo 61 de esta misma Directiva establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 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.

Del mismo modo, en caso de que un bien que se encuentre en libre práctica se halle desde su introducción en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes o situaciones contemplados en los artículos 276 y 277, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes o situaciones mencionados.»

**13.** El artículo 70 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.»

**14.** Según el artículo 71 de esta Directiva:

«1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 156, 276 y 277, o al amparo de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito interno, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, 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.

2. En caso de que los bienes importados no estén sujetos a ninguno de los derechos mencionados en el párrafo segundo del apartado 1, los Estados miembros aplicarán las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.»

*Derecho alemán*

**15.** El artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Hecho imponible», dispone, en su apartado 1, punto 44:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las operaciones siguientes:

[...]

4. las importaciones de bienes a Alemania [...] (impuesto sobre el volumen de negocios a la importación);

[...]

**16.** El artículo 13 de la UStG, titulado «Devengo del impuesto», establece en su apartado 2:

«El artículo 21, apartado 2, de la UStG se aplica al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.»

**17.** El artículo 21 de la UStG, con el epígrafe «Disposiciones especiales aplicables al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación», establece en su apartado 2:

«Las reglas aduaneras se aplican por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.»

**18.** El artículo 14 del Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (Reglamento Federal sobre la exención del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación), de 11 de agosto de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, titulado «Devolución o condonación», establece, en su apartado 1:

«Se devolverá o condonará el impuesto sobre el volumen de negocios a la importación en los casos previstos en los artículos 235 a 242 del código aduanero, y dichas disposiciones y las normas que las desarrollen se aplicarán por analogía.»

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

**19.** En enero de 2008, FedEx entregó bienes procedentes de Israel, México y Estados Unidos (en lo sucesivo, «bienes controvertidos»), sujetos a derechos de importación, a distintos destinatarios situados en Grecia, su destino final. Estos bienes fueron transportados en 18 lotes distintos (en lo sucesivo, «18 lotes»), por avión, hasta Fráncfort del Meno (Alemania), donde fueron cargados en otro avión para ser transportados a Grecia.

**20.** Mediante escrito de 23 de octubre de 2008, la Oficina de aduanas del aeropuerto de Atenas (Grecia) comunicó a la Oficina principal de aduanas alemana de que los 18 lotes habían sido transportados a Grecia infringiendo la normativa aduanera.

**21.** Habida cuenta de esta información, la Oficina principal de aduanas alemana señaló que 14 de los 18 lotes no habían sido objeto, en Alemania, de la presentación en aduana prevista en el artículo 40 del código aduanero y dedujo de ello que dichos lotes habían sido introducidos en el territorio aduanero de la Unión Europea de manera irregular. De este modo, estimó que, con arreglo al artículo 202 del código aduanero, la introducción irregular de dichos lotes había originado una deuda aduanera de importación.

**22.** Para 3 de los 18 lotes, la Oficina principal de aduanas alemana consideró que los bienes de que se trata se encontraban en depósito temporal a su llegada al aeropuerto de Fráncfort del Meno, que habían sido transportados a Atenas sin estar amparados por el régimen de tránsito comunitario externo y que, por ello, habían sido retirados del lugar de depósito sin autorización. Por lo que respecta al último lote, se comprobó que el transporte de los bienes a Atenas estuvo precedido de un régimen de tránsito externo en el aeropuerto de París, desde donde se remitieron a Fráncfort del Meno transporte de los bienes en Atenas había sido precedido de un régimen de tránsito externo debidamente liquidado de París (Francia) en Fráncfort del Meno, pero que dichos bienes también habían sido retirados del lugar de depósito sin autorización. En relación con estos cuatro lotes, la Oficina principal de aduanas alemana consideró que las infracciones a la normativa aduanera dieron origen a una deuda aduanera de importación, con arreglo al artículo 203 del código aduanero.

**23.** En consecuencia, por lo que atañe a los 18 lotes, la Oficina principal de aduanas alemana adoptó, el 30 de noviembre y el 1 de diciembre de 2010, respecto de FedEx, cinco liquidaciones relativas a la percepción de derechos de aduana a la importación. La misma Oficina consideró que, por lo que respecta a dichos lotes, el IVA a la importación, calificado en Alemania de impuesto sobre el volumen de negocios a la importación, se adeudaba dado que, de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la UStG, las reglas aduaneras se aplican por analogía a dicho impuesto.

**24.** FedEx pagó los derechos de aduana a la importación y el impuesto sobre el volumen de negocios a la importación resultantes de estas cinco liquidaciones. Sin embargo, en noviembre de 2011, solicitó la devolución de los derechos y del impuesto, con arreglo, en particular, de que habían sido objeto de una doble percepción, contraria al Derecho de la Unión. A este respecto, FedEx alegó que los bienes controvertidos, tras su llegada a Atenas, se despacharon a libre práctica, y que se les aplicaron los derechos de importación, incluido el impuesto griego sobre el volumen de negocios a la importación. Mediante liquidaciones de 9 y 10 de abril de 2013, la Oficina principal de aduanas alemana desestimó dichas solicitudes de devolución.

**25.** A raíz de los procedimientos de reclamación iniciados por FedEx contra dichas liquidaciones, la Administración tributaria modificó los tipos impositivos aplicados en dos de las cinco liquidaciones de 30 de noviembre y 1 de diciembre de 2010 y procedió a la devolución parcial del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación correspondiente a esas dos liquidaciones.

**26.** El 13 de junio de 2014, FedEx interpuso recurso contra esas cinco liquidaciones ante el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania). En la vista, FedEx desistió de su recurso en lo que respecta a los derechos de aduana a la importación, pero mantuvo su pretensión en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios a la importación. A este respecto, alegó que dicho impuesto es un impuesto sobre el

consumo que grava únicamente los bienes que se consumen efectivamente en el territorio nacional. Afirmó que, dado que los bienes controvertidos se transportaron a Grecia sin haber sido introducidos en el circuito económico alemán, no puede considerarse que hayan sido importados al territorio alemán ni que puedan ser objeto de un hecho imponible por este concepto.

**27.** Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, a raíz de las infracciones a la normativa aduanera mencionadas en los apartados 21 y 22 de la presente sentencia, que generaron una deuda aduanera de importación, el IVA a la importación se devengó en Alemania en lo que respecta a los bienes controvertidos.

**28.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente menciona el apartado 65 de la sentencia de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405), que se refiere al concepto de «riesgo» de entrada en el circuito económico de la Unión Europea. Dicho órgano jurisdiccional señala que, si este concepto debe aplicarse en casos en que los bienes introducidos en el territorio de la Unión no están amparados por ningún régimen aduanero o lo han abandonado, tan solo habría que comprobar si existe riesgo de que entren en el circuito económico de la Unión en el territorio fiscal del Estado miembro en cuestión. A su juicio, en el caso de autos, debe suponerse que existía tal riesgo, por cuanto los bienes controvertidos, debido a su introducción irregular o a su sustracción a la vigilancia aduanera, no estaban o dejaron de estar bajo dicha vigilancia. En particular, los bienes introducidos irregularmente en el territorio aduanero de la Unión podrían haberse retirado de manera subrepticia y haber sido destinados al consumo sin ser gravados.

**29.** Sin embargo, habida cuenta de las sentencias del Tribunal de Justicia de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), y de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el IVA a la importación, por lo que se refiere al Estado miembro en cuyo territorio fiscal se introdujeron bienes en la Unión, solo se devenga cuando dichos bienes entran en el circuito económico de la Unión también en el territorio fiscal de dicho Estado miembro. En este supuesto, solo existiría entrada en dicho circuito económico cuando los bienes han sido despachados a libre práctica con arreglo a la legislación aduanera o cuando una infracción de la legislación aduanera lleve a presumir que los bienes han entrado en dicho circuito económico y han podido ser destinados al uso o consumo. A su juicio, solo estas dos situaciones constituyen una «importación» en el sentido de la Directiva del IVA.

**30.** En estas circunstancias, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Una importación en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), y del artículo 30 de la [Directiva del IVA] presupone la entrada del bien introducido en el territorio de la Unión en el tráfico económico de esta o basta con la mera existencia del riesgo de que el bien introducido entre en dicho tráfico?»

2) En caso de que una importación presuponga la entrada del bien en el tráfico económico de la Unión:

¿Se produce la entrada en el tráfico económico de la Unión de un bien introducido en el territorio de esta por el mero hecho de que, infringiendo la normativa aduanera, el bien no esté amparado por ningún régimen en el sentido del artículo 61, apartado 1, de la [Directiva del IVA] o, habiéndolo estado inicialmente, haya abandonado dicho régimen por una infracción aduanera, o bien, en caso de tal infracción de la normativa aduanera, la entrada en el tráfico económico de la Unión estará sujeta a la condición de que, a raíz de dicha infracción, quepa presumir que el bien en cuestión entró en el tráfico económico de la Unión en el territorio del Estado miembro en que se cometió aquella, donde pudo destinarse al uso o consumo?»

### **Acerca de las cuestiones prejudiciales**

*Sobre la primera cuestión prejudicial*

**31.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión, el concepto de «importación de un bien», en el sentido de estas disposiciones, designa únicamente la entrada en el circuito económico de la Unión de dicho bien o si dicho concepto incluye también el riesgo de entrada de tal bien en ese circuito.

**32.** Con carácter preliminar, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial presentada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (sentencia de 28 de marzo de 2019, Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, apartado 57 y jurisprudencia citada).

**33.** Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, las importaciones de bienes estarán sujetas al IVA. Según el artículo 30, párrafo primero, de dicha Directiva, se considerará «importación de bienes» la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 CE.

**34.** Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al ser el IVA por naturaleza un impuesto sobre el consumo, se aplica a los bienes y servicios que entran en el circuito económico de la Unión y pueden ser objeto de consumo (sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlcelš, C-154/16, EU:C:2017:392, apartado 69 y jurisprudencia citada).

**35.** En el caso de autos, de los propios términos de la resolución de remisión se desprende que los bienes controvertidos se transportaron a Grecia, su destino final, donde fueron consumidos. Por consiguiente, consta que dichos bienes entraron en el circuito económico de la Unión, en el sentido de la Directiva del IVA.

**36.** En consecuencia, como señaló el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, en un asunto como el del litigio principal, la cuestión de si la existencia del «riesgo» de que un bien entre en el circuito económico de la Unión basta para considerar que dicho bien ha sido objeto de una «importación», en el sentido de los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva del IVA, resulta ser de naturaleza hipotética.

**37.** Por consiguiente, habida cuenta de la jurisprudencia citada en el apartado 32 de la presente sentencia, la primera cuestión es inadmisibile.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

**38.** Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión, basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en dicho Estado miembro.

**39.** A este respecto, ha de señalarse que, a tenor del artículo 60 de la Directiva del 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 Comunidad. El artículo 61, párrafo primero, de dicha Directiva establece que, no obstante lo dispuesto en el mencionado artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo

156 de dicha Directiva 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.

**40.** El artículo 70 de la Directiva del IVA dispone que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes. El artículo 71, apartado 1, de la Directiva del IVA establece, en particular, en su párrafo primero, que, en el caso de bienes que, desde su introducción en la Unión, se encuentren al amparo del régimen de depósito aduanero, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan dicho régimen. No obstante, el párrafo segundo del artículo se refiere a una situación específica: cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, 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.

**41.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 del 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 (sentencias de 28 de febrero de 1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, apartado 18, y de 11 de julio de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartado 41).

**42.** En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que, durante el año 2008, distintos bienes procedentes de Estados terceros, sujetos a derechos de importación, fueron llevados hasta Alemania, para ser transportados a continuación a Grecia, su destino final. Algunos de estos bienes no fueron presentados a las autoridades aduaneras alemanas y, por consiguiente, fueron introducidos de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión. Los demás bienes se introdujeron de manera regular en dicho territorio, en Alemania, pero, a continuación, se transportaron a Grecia, siendo sustraídos a la vigilancia aduanera, incumpliendo la normativa aduanera.

**43.** No se discute que, en el litigio principal, dichas infracciones a la normativa aduanera dan origen en Alemania a una deuda aduanera de importación con respecto a la sociedad que introdujo los bienes controvertidos en el territorio de la Unión, con arreglo, respectivamente, al artículo 202, apartado 1, letra a), y al artículo 203, apartado 1, del código aduanero.

**44.** 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, y de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, apartado 54).

**45.** En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el caso de que los bienes sujetos a derechos de importación hayan sido sustraídos a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca y ya no se encuentren en esa zona, procede en principio presumir que estos han entrado en el circuito económico de la Unión (sentencia de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, apartado 55).

**46.** En el caso de autos, por un lado, por lo que respecta a los bienes controvertidos que no se introdujeron de manera regular en el territorio aduanero de la Unión, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, procede en principio presumir que entraron en el circuito económico de la Unión en el territorio del Estado miembro en el que fueron introducidos en la Unión, a saber, en Alemania.

47. Por otra parte, en cuanto a los bienes controvertidos sustraídos a la vigilancia aduanera, estos abandonaron, en Alemania, el régimen aduanero en el que se encontraban. Por lo tanto, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, procede asimismo presumir que estos entraron en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro.

48. Sin embargo, como ha señalado el Abogado General en los puntos 56 y 68 de sus conclusiones, 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 a través del territorio de otro Estado miembro, en el que se destinaba al consumo. En tal caso, el devengo del IVA a la importación se produce en ese otro Estado miembro.

49. Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que, si bien los bienes controvertidos fueron objeto de infracciones a la normativa aduanera en el territorio alemán, en dicho territorio únicamente fueron transbordados de un avión a otro.

50. Ciertamente es que, debido a estas infracciones a la normativa aduanera, los bienes controvertidos, que se encontraban materialmente en el territorio de la Unión, ya no estaban bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras alemanas, que se veían privadas de la posibilidad de controlar la circulación de dichos bienes.

51. Sin embargo, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que se ha demostrado que los bienes controvertidos se transportaron a Grecia, su destino final, donde fueron consumidos.

52. Por consiguiente, en un asunto como el del litigio principal, las infracciones a la normativa aduanera que se han producido en territorio alemán no constituyen, por sí mismas, un elemento suficiente para considerar que los bienes controvertidos hayan entrado en el circuito económico de la Unión en Alemania.

53. En estas circunstancias, procede declarar que, en un asunto de este tipo, los bienes entraron en el circuito económico de la Unión en el Estado miembro de su destino final y que, por consiguiente, el IVA a la importación correspondiente a dichos bienes se devengó en dicho Estado miembro.

54. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión planteada que los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión, no basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en dicho Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y deben interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el IVA a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro.

### Costas

55. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**Los artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión Europea, no basta que dicho**

bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en dicho Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y deben interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el impuesto sobre el valor añadido a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.