Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 6 de marzo de 2025 [1]

Asunto C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
contra
Allmänna ombudet hos Tullverket

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Reimportación de bienes — Mercancías de retorno — Exención del IVA — Artículo 143, apartado 1, letra e) — Necesidad de cumplir las disposiciones aduaneras — Unión aduanera — Código aduanero — Exención de derechos en la importación de mercancías de retorno — Artículo 203 — Artículo 86, apartado 6 — Relación entre el Derecho aduanero y la legislación del IVA»

I. Introducción

1. El presente asunto le brinda al Tribunal de Justicia una nueva [2] oportunidad para ilustrar la interacción entre el Derecho aduanero y la legislación en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación, esta vez en relación con una exención del IVA. En concreto, se trata de la exención del IVA a la importación en caso de reimportación a la Unión Europea de bienes que gocen de franquicia aduanera.

2. Aunque en principio concurrían los requisitos para la franquicia aduanera, no se siguió correctamente el procedimiento aduanero. En consecuencia, el Tribunal de Justicia debe aclarar qué efectos tiene un incumplimiento de las obligaciones del procedimiento aduanero (en el presente asunto, la presentación de la mercancía en aduana, la declaración aduanera y la solicitud de la exención) para el disfrute de una exención del IVA a la importación. ¿Es accesoria dicha exención respecto a la franquicia aduanera para los bienes reimportados, o una y otra deben aplicarse de manera autónoma?

[1] Lengua original: alemán.

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

[2] Sentencias de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59); de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647); de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161); de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 2006/112/CE[3]

3. El artículo 143 de la Directiva del IVA se refiere a las exenciones relativas a las importaciones:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

e) las reimportaciones de bienes, en el mismo Estado desde el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera;

f) las importaciones de bienes efectuadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares que gocen de franquicia aduanera;

[…]».

2. Reglamento (UE) n.º 952/2013[4]

4. El artículo 203 del código aduanero regula la exención de las mercancías de retorno:

«1. 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.

[…]

5. La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas.

6. La exención de los derechos de importación se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones para concederse dicha exención.»

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión de 1 de julio de 2022 (DO 2006, L 347, p. 1; última modificación en DO 2022, L 155, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[4] Reglamento 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 2017, L 7, p. 23), en su versión modificada por el Reglamento (UE) 2016/2339 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016 (DO 2016, L 354, p. 32) (en lo sucesivo, «código aduanero»).

5. El artículo 139 del código aduanero regula la obligación de presentar las mercancías en aduana:

«1. 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 una de las siguientes personas:

a) la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión;

[…]».

6. El artículo 5, punto 33, del código aduanero define del siguiente modo la presentación en aduana:

«La notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros».

7. El artículo 158 del código aduanero impone la obligación de declarar las mercancías en aduana:

«1. Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate.

[…]»

8. El artículo 5, punto 12, del código aduanero define la declaración en aduana en los siguientes términos:

«El acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse».

9. El artículo 79 del código aduanero regula del siguiente modo el nacimiento de la deuda aduanera en caso de infracción en materia aduanera:

«1. Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

[…]

3. En los casos mencionados en las letras a) y b) del apartado 1, el deudor será cualquiera de las siguientes personas:

a) toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión;

[…]».

10. El artículo 86, apartado 6, del código aduanero contiene una excepción al artículo 79, en particular, cuando existe una exención:

«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 del artículo 56, apartado 2, letras d) a g), los artículos 203, 204, 205 y 208 o los artículos 259 a 262 del presente Reglamento, o en virtud del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras [(DO 2009, L 324, p. 23)], dicho tratamiento favorable, franquicia o exención se aplicarán asimismo en los casos de nacimiento de deuda aduanera en virtud de los artículos 79 u 82 del presente Reglamento, siempre que el incumplimiento que origine la deuda aduanera no constituya una tentativa de fraude.»

11. A tenor del considerando 38 del código aduanero:

«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.»

B. Derecho sueco

12. En el momento al que se refiere el asunto estaba vigente la mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley (1994:200) del IVA]. [5]

13. 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 entiende por importación, conforme al artículo 1a del capítulo 2, la introducción de mercancías en Suecia procedentes de un lugar situado fuera de la Unión.

14. 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].

15. 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 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1), deberán tratarse como si estuvieran sujetas al pago de derechos de aduana.

[5] Según la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, la nueva Ley del IVA [mervärdesskattelagen (2023:200)] contiene disposiciones esencialmente idénticas.

III. Hechos y petición de decisión prejudicial

16. La demandante es propietaria de caballos que se utilizan en competiciones en varios países. Exportó dos caballos a Noruega, es decir, fuera del territorio aduanero de la Unión. Después de que los caballos hubieran participado en varias competiciones, fueron importados de nuevo en la Unión a través de un paso fronterizo entre Noruega y Suecia. La demandante no se detuvo en la aduana para presentar los caballos y realizar la correspondiente declaración en aduana. Solo después de haber dejado atrás el puesto aduanero fue objeto de un control en carretera por parte de la Tullverket (en lo sucesivo, «Administración de Aduanas»).

17. La Administración de Aduanas decidió exigir a la demandante un impuesto de IVA a la importación por importe de 41 178 coronas suecas (SEK) (aproximadamente, 3 500 euros). Sin embargo, 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, debido a que demandante no había presentado una declaración de despacho a libre práctica ni había solicitado ninguna franquicia aduanera.

18. La demandante recurrió dicha resolución ante el Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad, Suecia), que desestimó el recurso. El Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad) expuso que los caballos no habían sido declarados y 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 la importación. Asimismo, el tribunal declaró que la declaración de las mercancías para su despacho a libre práctica y la presentación de la correspondiente solicitud son requisitos para conceder la exención del IVA a la importación en caso de reimportación. Al no haberse realizado estos dos trámites, no podía concederse la exención del IVA a la importación.

19. Tanto la demandante como el Allmänna ombud hos Tullverket (Representante del interés general en la Administración de Aduanas, Suecia) recurrieron la sentencia del Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad) ante el Kammarrätten i Göteborg (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Gotemburgo, Suecia) solicitando que se anulara la resolución. Este último desestimó los recursos basándose esencialmente en los mismos motivos que el tribunal de primera instancia. La demandante recurrió entonces en casación ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia).

20. Resulta controvertido si la demandante declaró verbalmente los caballos cuando fue objeto del control en carretera por el personal de aduanas tras haber pasado el puesto aduanero. No obstante, la presente petición de decisión prejudicial se refiere únicamente a los hechos considerados por el órgano jurisdiccional remitente, es decir, haber pasado por aduanas sin presentar las mercancías, sin presentar una declaración en aduana y sin solicitar una exención.

21. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente desea que se aclare cómo se han de interpretar el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA y el artículo 86, apartado 6, del código aduanero. En su opinión, caben dos posibles interpretaciones. O bien los requisitos del artículo 203 del código aduanero deben cumplirse en todos los casos para la concesión de una exención, o bien puede concederse esta aunque no se cumplan dichos requisitos (en este caso, se omitió tanto la declaración para el despacho a libre práctica como la solicitud de exención).

22. En tales circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del 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?»

23. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia solo ha formulado observaciones escritas la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió no celebrar vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

24. La cuestión prejudicial se refiere a la interacción entre el código aduanero y la Directiva del IVA en relación con las llamadas «mercancías de retorno». Por tales se entienden las mercancías de la Unión que han sido exportadas fuera de la Unión pero se han vuelto a importar sin modificaciones a la Unión dentro de un determinado período de tiempo (artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero). Es objeto del presente litigio una liquidación del IVA a la importación. La demandante invoca el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, disposición que exime del IVA a la importación la reimportación de bienes «que gocen de franquicia aduanera».

25. Dado que, al efectuar la reimportación, la demandante no aplicó debidamente el régimen aduanero, pese a lo cual concurren los requisitos materiales de la exención, se plantea la cuestión de si la exención del IVA a la importación es accesoria a las normas aduaneras. Así, ¿han de concurrir todos los requisitos de la exención establecidos en el artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero y debe haberse aplicado correctamente el régimen aduanero, o basta con que se cumplan los requisitos materiales relativos a la franquicia aduanera?

26. Al abandonar el territorio aduanero de la Unión, los caballos perdieron el estatuto de mercancías de la Unión [artículo 154, letra a), del código aduanero] y se convirtieron en mercancías no pertenecientes a la Unión (artículo 5, punto 24, del código aduanero). Si unas mercancías no pertenecientes a la Unión son reintroducidas en el territorio aduanero de la Unión, sin perjuicio de la aplicación de normas aduaneras especiales, deben ser declaradas de nuevo para su despacho a libre práctica (artículo 201, apartado 1, del código aduanero) y nace en principio una deuda aduanera (artículo 77, apartado 1, del código aduanero). Para evitar que antiguas mercancías de la Unión (mercancías de retorno) soporten la carga fiscal, el artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero prevé, con determinados requisitos, una exención aduanera. Sin embargo, al no haberse efectuado la declaración en aduana (artículos 158, apartado 1, y 201, apartado 1, del código aduanero) y no haberse presentado la solicitud (artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero), no se cumplen dichos requisitos. Además, al haberse omitido la declaración en aduana y la presentación de las mercancías (artículo 139, apartado 1, del código aduanero), nació una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero.

27. A este respecto, el artículo 86, apartado 6, del código aduanero establece una excepción. Con arreglo a esta disposición, la exención aduanera para las mercancías de retorno que dispone el artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero, en particular, se concede también cuando la deuda aduanera ha nacido en virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero por un incumplimiento de obligaciones. Sin embargo, para ello es necesario que el incumplimiento no se deba a una tentativa de fraude.

28. En la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA se ha de dilucidar, en primer lugar, si la concesión de una exención del IVA a la importación es accesoria a las normas aduaneras y exige que concurran todos los requisitos de la exención aduanera (sección A). En caso de ser así, en el presente asunto solo se podría conceder la exención del IVA a la importación con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA si fuera aplicable la excepción aduanera del artículo 86, apartado 6, del código aduanero, antes mencionada (sección B).

A. Interpretación del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA

1. Interpretación literal y sistemática

29. [En la versión en lengua alemana de la Directiva del IVA] el tenor del artículo 143, apartado 1, letra e), no es inequívoco. Mientras que el artículo 143, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA utiliza una expresión equivalente a «bienes para los que rija una exención aduanera», la letra e) habla de bienes «que gocen de franquicia aduanera».

30. Esto sugiere que para la letra f) deben concurrir siempre todos los requisitos de la exención; de lo contrario, esta no «rige». En cambio, según el [artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA], los «bienes go[za]n de franquicia aduanera» aunque no se haya respetado el régimen aduanero. Sea como fuere, esta diferencia terminológica solo se da en la versión alemana. [6]

31. Desde el punto de vista histórico, la exención del IVA a la importación para las mercancías de retorno existe desde la Sexta Directiva. [7] Sin embargo, en aquel momento aún no existía un régimen aduanero uniforme en toda la Unión. Cada Estado miembro mantenía sus propios procedimientos aduaneros. No habría sido lógico supeditar una exención fiscal armonizada a los diferentes procedimientos tributarios de los Estados miembros. En consecuencia, la referencia a bienes «que gocen de franquicia aduanera», que se recogió sin variaciones en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, difícilmente puede significar el cumplimiento de un régimen aduanero (actualmente armonizado).

[6] Véanse, por ejemplo, las versiones danesa, francesa, española, italiana, portuguesa y neerlandesa. Aún se aprecia una pequeña diferencia en la versión inglesa [«where those goods are exempt from customs duties» en la letra e) y «goods which are exempt from customs duties» en la letra f)], que de forma similar se repite también en la versión sueca. En cualquier caso, no se trata de una diferencia tan clara como la de la versión alemana.

[7] Artículo 14, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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).

2. Sentido y finalidad

a) Objetivos de las distintas exenciones para las mercancías de retorno

32. El Derecho aduanero trata de proteger las mercancías nacionales frente a la competencia de importaciones externas, garantizando así unas condiciones de comercio justas. Sin embargo, en el caso de las mercancías de retorno esta finalidad carece de objeto, pues, originariamente, los bienes proceden de la Unión. En consecuencia, el artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero establece una franquicia aduanera para las mercancías de retorno.

33. En cambio, el IVA a la importación se aplica a los bienes que entran en el circuito económico de la Unión y pueden ser objeto de consumo.[8] Con el IVA a la importación se pretende que las mercancías procedentes de terceros países soporten la misma carga previa del IVA que las mercancías del Estado miembro importador. Sin embargo, si un producto que originariamente procede de la Unión se introduce de nuevo en la Unión sin modificaciones, no existe incremento de valor «consumible» que deba ser gravado. El artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA tiene en cuenta esta circunstancia con la exención del IVA a la importación.

b) Distintas consecuencias del incumplimiento

34. Así pues, tanto el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA como el artículo 203, apartado 1, del código aduanero toman en consideración la especial situación de las mercancías de retorno. Sin embargo, solo el incumplimiento en materia de aduanas da lugar a una deuda aduanera. En cambio, la deuda del IVA únicamente nace cuando, al mismo tiempo, la conducta indebida constituye un acto de importación a efectos del IVA.[9] Para ello es necesario que las mercancías estén destinadas a un «consumo sujeto a imposición» en el Estado miembro. La mera infracción del régimen aduanero puede ser un indicio de ello, pero cabe la posibilidad de desvirtuar tal presunción.[10]

35. Sin embargo, denegar la exención del IVA a la importación fundándose en la ausencia de una solicitud aduanera implica pasar por alto precisamente esta diferencia. La denegación de la *exención del IVA a la importación* sería consecuencia de un *incumplimiento en materia de aduanas*, a pesar de no haberse producido un «consumo sujeto a imposición». En efecto, en el caso de las mercancías de retorno a efectos del artículo 203 del código aduanero no existe incremento de valor alguno que pueda ser «consumido» y que haya de tributar (véase el punto 33 de las presentes conclusiones).

36. Las diferentes consecuencias jurídicas son reflejo de la independencia que, en principio, caracteriza al Derecho aduanero respecto de la legislación del IVA.[11] Si bien el Tribunal de Justicia, sobre todo en su anterior jurisprudencia, subrayó el paralelismo entre estas dos áreas del

[8] Sentencias de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 34, y de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 69 y jurisprudencia citada.

[9] Véanse las sentencias de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 31; de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647), apartados 27 y 31; de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), apartado 48; de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartados 30 y siguientes; de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartados 44 y 48, y de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405), apartados 64 y siguientes.

[10] En este sentido, expresamente la sentencia de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 48.

[11] Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:7), punto 80.

Derecho,[12] la mayor parte de las veces se refería únicamente a disposiciones aisladas, como por ejemplo el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Por otro lado, tampoco se deduce ninguna accesoriedad[13] de la afirmación, reiteradamente invocada en las resoluciones, según la cual «el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación a la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros».[14]Con ello solo se pone de relieve la frecuente coincidencia en la práctica del nacimiento de los derechos de aduana y del IVA a la importación.

37. En cambio, las deudas tributarias por derechos de aduana y por IVA a la importación pueden perfectamente nacer en lugares diferentes.[15] El artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA solamente vincula el momento de devengo del IVA a la importación con el del nacimiento de la deuda aduanera, pero nada dice sobre el lugar de la tributación.[16] En efecto, el lugar donde se origina el IVA no puede venir determinado por disposiciones en materia de aduanas, pues, si fuese así, existiría el riesgo de contradicción con el principio de territorialidad fiscal.[17] De igual manera, a juicio del Tribunal de Justicia, la deuda del IVA puede subsistir a pesar de la extinción de la deuda aduanera.[18] Todo ello deja patente que no hay ninguna relación de accesoriedad entre ambos regímenes. Por este motivo, el Tribunal de Justicia tampoco habla ya de paralelismo entre ellos, sino tan solo de «relación»[19] o de «vínculo».[20]

c) Ausencia de accesoriedad por razones prácticas

38. En la práctica, el IVA a la importación y los derechos de aduana se recaudan y liquidan conjuntamente. De este modo, las operaciones se tramitan en una misma ventanilla, por ejemplo, y se simplifican los controles.[21] En el caso concreto, al presentar la declaración en aduana se puede reclamar simultáneamente la exención del IVA a la importación.

12 Sentencias de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), apartado 47; de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 29, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 41.

13 Véase la sentencia de 25 de octubre de 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868), apartado 41.

14 Sentencias de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 23; de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647), apartado 25; de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), apartado 47; de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 29, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 41.

15 Véanse las sentencias de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartados 30 y 31; de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA II) (C-368/21, EU:C:2022:647), apartados 27 y 31; de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartados 34 y 35, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartados 48 y 53.

16 Sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 28.

17 Sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 34.

18 Sentencia de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), apartado 51.

19 Sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 27.

20 Sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 23.

21 Véanse, por ejemplo, los considerandos 13 y 42, segunda frase, del código aduanero.

39. Sin embargo, tales consideraciones prácticas no bastan para justificar una accesoriedad según la cual deba seguirse el procedimiento aduanero también para obtener la exención del IVA a la importación. [22] En efecto, ambos regímenes están configurados de forma diferente. Con arreglo a su artículo 1, apartado 1, párrafo segundo, el código aduanero «se aplicará de manera uniforme en todo el territorio aduanero de la Unión». Además, los derechos de aduana son competencia exclusiva de la Unión. [23] En cambio, el IVA a la importación no le pertenece a la Unión, sino al respectivo Estado miembro donde se produce la importación, ya que es allí donde tiene lugar el (supuesto) consumo final. [24] Por este motivo se aplica el tipo del IVA vigente en dicho Estado miembro.

40. Además, el Derecho aduanero presenta un grado de formalismo superior al del IVA. Por ejemplo, el simple incumplimiento de una obligación aduanera da lugar a una deuda aduanera con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero. En cambio, el IVA es un impuesto general sobre el consumo que grava el gasto realizado por los consumidores por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. [25] En principio, este objetivo es independiente de toda infracción en el procedimiento, por lo que el incumplimiento de las formalidades en materia del IVA, por sí solo, no implica el nacimiento de una deuda tributaria. Por ejemplo, se ha de reconocer la exención fiscal a las entregas intracomunitarias siempre que concurran los requisitos materiales para ello. En principio, el mero incumplimiento de requisitos formales no justifica su denegación. [26]

41. Precisamente en el presente asunto, el reconocimiento de la accesoriedad por razones prácticas tendría una consecuencia muy notable. Pese a la infracción constatada en el procedimiento aduanero, no se liquidó deuda aduanera alguna (sin duda, por ser cero el tipo aplicable a estos caballos). En cambio, sí se liquidó un IVA a la importación a causa de esa misma infracción, a pesar de no darse ningún valor añadido en las mercancías de retorno sujeto al impuesto. El Derecho aduanero, claramente más formalista, renuncia a la deuda aduanera (por razones materiales), mientras que la legislación del IVA, mucho menos formalista (la Directiva del IVA no contiene una disposición equivalente al artículo 79 del código aduanero), sí determina una deuda de IVA a pesar de la exención.

42. Por último, no es materia de la legislación del IVA garantizar el cumplimiento del procedimiento aduanero. Antes bien, con arreglo al artículo 42 del código aduanero, el Derecho nacional ha de establecer sanciones (multas) para las infracciones cometidas en este ámbito. Por otro lado, al menos para poder disfrutar de franquicias aduaneras, existe un incentivo a la presentación y la declaración en aduana, ya que, si se incumple esta obligación, en principio nace

[22] Véase el considerando 9, cuarta frase, del código aduanero, a tenor del cual «la legislación aduanera debe reflejar mejor las disposiciones que regulan la recaudación de los gravámenes a la importación, *sin* por ello alterar el alcance de las normas fiscales vigentes».

[23] Véase el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (DO 2020, L 424, p. 1), en su versión de 15 de diciembre de 2020; véase también la sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 32.

[24] Sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), apartado 32.

[25] Véanse, a título de ejemplo, las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»), y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 («únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo») y 23.

[26] Reiterada jurisprudencia; por ejemplo, sentencias de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 34; de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartado 37, y de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartados 29 y 30.

una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero, a menos que concurra la excepción del artículo 86, apartado 6, del código aduanero (véanse, a continuación, los puntos 44 y siguientes).

3. Conclusión parcial

43. Así pues, para la exención del IVA a la importación con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA no es necesario que se respete el procedimiento aduanero. Basta con que concurran los requisitos materiales de la franquicia aduanera (en este caso, que se trate de mercancías de retorno), como ocurre precisamente en el presente asunto. Por lo tanto, el incumplimiento de las obligaciones de presentación en aduana o de declaración en aduana y la omisión de la solicitud de exención aduanera no implican la pérdida de una exención del IVA a la importación para mercancías de retorno (a saber, los caballos en cuestión) materialmente verificada.

B. Subsidiariamente: interpretación del artículo 86, apartado 6, del código aduanero

44. Solo en caso de que el Tribunal de Justicia lo entienda de otra manera procederá examinar si el artículo 86, apartado 6, del código aduanero permite aplicar la exención fiscal del artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero para las mercancías de retorno aunque se hayan incumplido las obligaciones aduaneras (omisión de la declaración y la presentación en aduana). Para ello es necesario, en particular, que la demandante no haya incurrido en tentativa de fraude.

45. No obstante, esta postura (aquí sostenida a título subsidiario) presenta la desventaja fundamental de que todos los problemas derivados de la aplicación del artículo 79, apartado 1, letra a), y de la excepción del artículo 86, apartado 6, del código aduanero se trasladarían al IVA. Pero, en principio, son extrañas a la legislación del IVA las disposiciones que presentan un carácter subjetivo, como el artículo 86, apartado 6, y el considerando 38 del código aduanero (la buena fe), y lo mismo sucede con el nacimiento de una deuda por IVA a causa de una infracción del procedimiento. El presente asunto pone de relieve las dificultades que ello entraña.

46. En primer lugar, resulta dudoso que el artículo 86, apartado 6, del código aduanero sea pertinente siquiera. En efecto, la exención del artículo 203, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero presupone la presentación de una declaración. Es la omisión de la declaración lo que determina que se deniegue la exención desde un punto de vista estrictamente formal. Naturalmente, debe tratarse de una exención que «conceda» la legislación aduanera. Por otro lado, el artículo 86, apartado 6, del código aduanero se introdujo precisamente para reducir en todo lo posible (véase el considerando 38 del código aduanero) las consecuencias del incumplimiento de la legislación aduanera (por ejemplo, la omisión de la declaración en aduana). Por consiguiente, resultan más convincentes los argumentos a favor de la aplicación del artículo 86, apartado 6, del código aduanero.

47. En cambio, determinar si no haber efectuado la declaración de aduanas ni haber presentado los caballos debe calificarse en el caso de autos de tentativa de fraude es una cuestión fáctica. En principio, le incumbe al órgano jurisdiccional nacional efectuar la correspondiente apreciación de los hechos. No obstante, parece oportuno proporcionarle unas directrices acerca de cuándo existe una tentativa de fraude a efectos de dicha disposición. Que yo sepa, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado al respecto.

48. Desde el punto de vista literal, intenta defraudar una persona que conoce el nacimiento de una deuda aduanera y pretende evitarlo. Además, el considerando 38 del código aduanero pone de manifiesto que el artículo 86, apartado 6, de este refleja la voluntad de tener en cuenta la buena fe en el incumplimiento de las normas aduaneras. Pero para poder hablar de buena fe es necesario que la persona actúe de forma correcta y que tenga motivos para confiar en su apreciación. [27] Por otro lado, a tenor del considerando 38 del código aduanero, se pretende reducir en lo posible las consecuencias de la negligencia, si bien una negligencia grave puede constituir tentativa de fraude. Es lo que sucede cuando el importador debía conocer sus obligaciones aduaneras, de modo que el desconocimiento de dichas obligaciones fue fruto de una negligencia grave. Así lo confirma también la comparación con la disposición predecesora, el artículo 212 *bis* del código aduanero comunitario. [28] Este hablaba de «maniobra fraudulenta» y «negligencia manifiesta», lo que el legislador ha resumido actualmente con el concepto de «tentativa de fraude».

49. La inclusión de la negligencia grave en la tentativa de fraude se justifica por la acusada formalidad del Derecho aduanero, debida a las limitadas posibilidades de control existentes en un procedimiento masivo como el aduanero. Solo la declaración y la presentación en aduana permiten a las autoridades aduaneras controlar las mercancías que se importan. Por ello, el artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero en principio prevé el nacimiento de la deuda aduanera con la sola infracción del procedimiento aduanero. La única excepción es la que contempla el artículo 86, apartado 6, del código aduanero, la cual, no obstante, decae si media tentativa de fraude. Una interpretación excesivamente estricta de esta entraría en contradicción con tal relación regla-excepción. Por lo tanto, la excepción del artículo 86, apartado 6, del código aduanero se ha de interpretar restrictivamente, de manera que existirá tentativa de fraude en el sentido del artículo 86, apartado 6, del código aduanero desde el momento en que el importador conozca, o desconozca por negligencia grave, las obligaciones aduaneras que incumplió.

50. Deben existir elementos objetivos que permitan apreciar las circunstancias subjetivas del conocimiento (o desconocimiento) o de la percepción que se impuso. [29] A este respecto adquieren singular relevancia las circunstancias imperantes, especialmente cuando el comportamiento observado es, en principio, neutral y objetivamente no presenta características reveladoras (por ejemplo, el paso de una aduana sin detenerse).

51. Cuando se trata de un operador económico profesional, existen muchos motivos para presumir un conocimiento de las obligaciones aduaneras. Alguien que exporta correctamente sus caballos es evidente que conoce las normas aduaneras. Por ello, parece lógico pensar que también sabe que, de igual manera, debe importar los caballos de forma regular.

52. No obstante, si el importador conocía su obligación aduanera (por ejemplo, declaración y presentación en aduana) o no la conocía por negligencia grave, por lo general incurre en tentativa de fraude cuando incumple dicha obligación. Otra cosa puede suceder en casos de fuerza mayor o emergencia en que el interesado no dispusiera de otra alternativa legalmente viable que no pasara por el incumplimiento de sus obligaciones aduaneras.

[27] Véase, sobre la confianza legítima y la buena fe del deudor aduanero en la recaudación *a posteriori*, el artículo 119, apartados 1, letra a), y 3, párrafos tercero y cuarto, del código aduanero, así como la sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), apartados 24 y siguientes, en relación con la disposición predecesora.

[28] 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).

[29] Véase en este sentido la sentencia de 25 de octubre de 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868), apartado 47, relativa al artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA y a la necesidad de asegurarse que no se participó en un fraude fiscal.

53. En suma, se da una tentativa de fraude en el sentido del artículo 86, apartado 6, del código aduanero cuando de las circunstancias (objetivas) imperantes se desprenda que el importador conocía, o desconocía por negligencia grave, sus obligaciones aduaneras y las incumplió. En tal caso, procederá considerar que nace una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero por incumplimiento de obligaciones (consciente o por negligencia grave). Por consiguiente, si el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA también requiere efectivamente que se respete el procedimiento aduanero, probablemente (a reserva de la apreciación de los hechos que haga el órgano jurisdiccional remitente) procedería denegar en el presente asunto la exención del IVA a la importación.

V. Conclusión

54. Propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial del Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia):

«El artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión de 1 de julio de 2022, solo requiere que concurran los requisitos materiales del artículo 203 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, en su versión modificada por el Reglamento (UE) 2016/2339 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016. En el supuesto de que nazca una deuda aduanera en virtud del artículo 79 del código aduanero únicamente por incumplimiento de la obligación de declaración en aduana con arreglo al artículo 158, apartado 1, del Reglamento n.º 952/2013, en su versión modificada, y de la obligación de presentación en aduana con arreglo al artículo 139, apartado 1, de dicho Reglamento, o por omisión de la solicitud de exención de derechos aduaneros con arreglo al artículo 203 de este Reglamento, la reimportación de mercancías de retorno en el sentido del artículo 203 del Reglamento n.º 952/2013, en su versión modificada, estará exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Por este motivo, para la exención del IVA a la importación en virtud del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 es irrelevante que se realice el supuesto de la exención del artículo 86, apartado 6, del Reglamento n.º 952/2013, en su versión modificada (por no existir tentativa de fraude).»