Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 8 de mayo de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 143, apartado 1, letra b) — Exenciones relativas a las importaciones — Directiva 2006/79/CE — Mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países — Destinatario residente en un Estado miembro distinto del Estado miembro de importación»

En el asunto C-405/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 26 de marzo de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de junio de 2024, en el procedimiento entre

L. s.c.

y

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, y la Sra. O. Spineanu-Matei y el Sr. N. Fenger (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por las Sras. M. Kowalewska y K. Nowicka y por el Sr. T. Tratkiewicz;

* Lengua de procedimiento: polaco.

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. Ł. Habiak y M. Herold, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra b), 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 su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y del artículo 1 de la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países (DO 2006, L 286, p. 15).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre L. s.c. y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») en relación con la legalidad de una resolución interpretativa de las disposiciones tributarias de 22 de febrero de 2019.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 78/1035/CEE

3 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 78/1035/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de países terceros (DO 1978, L 366, p. 34; EE 09/01, p. 109), establecía:

«Las mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial expedidos desde un país tercero por un particular con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro se beneficiarán, en la importación, de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos.»

Reglamento (CEE) n.º 918/83

4 El artículo 29, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento (CEE) n.º 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO 1983, L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276), disponía:

«Serán admitidos con franquicia de derechos de importación, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 30 y 31, las mercancías que sean objeto de pequeños envíos sin carácter comercial dirigidos desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentre en el territorio aduanero de la Comunidad [Económica Europea].»

Directiva 2006/79

5 El considerando 3 de la Directiva 2006/79 tiene el siguiente tenor:

«A este efecto, por razones prácticas, los límites de aplicación de tal franquicia deben ser, en la medida de lo posible, los mismos que los previstos para el régimen comunitario de franquicias aduaneras por el Reglamento [n.º 918/83].»

6 El artículo 1 de esa misma Directiva establece lo siguiente:

«1. Las mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país por un particular con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro se beneficiarán, en la importación, de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos.

2. A efectos de los dispuesto en el apartado 1, se entiende por "pequeños envíos sin carácter comercial" los envíos que, al mismo tiempo:

a) presenten un carácter ocasional;

b) contengan exclusivamente mercancías reservadas al uso personal o familiar de los destinatarios, sin que la naturaleza o cantidad de las mismas indique que su importación obedece a algún propósito comercial;

c) estén constituidos por mercancías cuyo valor global no sea superior a 45 [euros];

d) se dirijan por el expedidor al destinatario sin pago de ninguna clase.»

Directiva 2006/112

7 El artículo 32 de la Directiva 2006/112 establece:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente.

No obstante, cuando el lugar del inicio de la expedición o transporte de los bienes se encuentre en un territorio tercero o en un país tercero, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, así como el

lugar de eventuales entregas posteriores, se halla situado en el Estado miembro de importación de los bienes.»

8 El artículo 86, apartado 1, de la mencionada Directiva está redactado como sigue:

«Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no estén ya incluidos, los siguientes elementos:

[…]

b) los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquellos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.»

9 El artículo 143, apartado 1, de la Directiva mencionada dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

b) las importaciones definitivas de bienes reguladas por las Directivas […] [2006/79];

[…]».

10 A tenor del artículo 163 de la Directiva 2006/112:

«Cuando la salida de los bienes de los regímenes o situaciones contemplados en la presente sección dé lugar a una importación a efectos del artículo 61, el Estado miembro de importación tomará las medidas necesarias para evitar una doble imposición.»

Reglamento (CE) n.º 1186/2009

11 El artículo 25, apartado 1, párrafo primero, 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), es del siguiente tenor:

«Serán admitidos con franquicia de derechos de importación, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 26 y 27, las mercancías contenidas en los envíos dirigidos desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentre en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que se trate de importaciones desprovistas de todo carácter comercial.»

12 A tenor del artículo 133, apartado 1, del citado Reglamento:

«El Reglamento [n.º 918/83], modificado por los actos que figuran en el anexo V, queda derogado.»

Derecho polaco

13 El artículo 2, punto 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2018, posición 2174), en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2a, siempre que en las siguientes disposiciones se mencione el territorio del país se entenderá por ello el territorio de la República de Polonia.»

14 El artículo 52, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, estará exenta de impuesto la importación de mercancías contenidas en un envío dirigido desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentre en el territorio del país, cuando se cumplan conjuntamente los siguientes requisitos:

1. que la cantidad y naturaleza de la mercancía no indiquen su destino comercial;

2. que el destinatario no esté obligado a realizar pagos al remitente en relación con la recepción del envío;

3. que los envíos presenten un carácter ocasional.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

15 L. es una empresa que presta servicios de envío y despacho de aduanas de mercancías.

16 Esta sociedad presentó ante la autoridad tributaria una consulta tributaria con el fin de determinar si la importación en Polonia de mercancías que son objeto de un envío entre particulares puede estar exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en virtud del artículo 52 de la Ley del IVA cuando el destinatario de dicho envío se encuentra en un Estado miembro distinto de la República de Polonia.

17 Mediante una respuesta a la consulta tributaria de 22 de febrero de 2019, la autoridad tributaria consideró que la situación descrita por L. en su solicitud no estaba comprendida en la exención prevista en el artículo 52 de la Ley del IVA, debido a que esta exención no se aplica a la importación en Polonia de mercancías destinadas a un particular que se encuentre en un Estado miembro distinto de la República de Polonia.

18 L. interpuso recurso contra esa respuesta a su consulta tributaria ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia).

19 Mediante sentencia de 12 de diciembre de 2019, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso. Consideró que tanto del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 como del artículo 52 de la Ley del IVA se desprende que la exención del IVA controvertida se aplica únicamente cuando el envío está destinado a un particular residente en el Estado miembro en el que se importan las mercancías.

20 L. recurrió esa sentencia en casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

21 Ese órgano jurisdiccional estima que, a la luz de la sentencia de 2 de julio de 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), podría considerarse que el hecho de que las mercancías importadas hayan entrado en el territorio de la Unión Europea en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentra su destinatario carece de incidencia respecto a su exención del IVA. Considera, por lo tanto, que los envíos de mercancías sin valor estimable expedidos desde un tercer país a un particular que se encuentre en la Unión deben quedar exentos.

22 Sin embargo, de una línea jurisprudencial polaca se desprende que la exención del IVA prevista en el artículo 52 de la Ley del IVA no resulta aplicable a la importación de mercancías destinadas a un particular que reside en el territorio de un Estado miembro distinto de la República de Polonia. Según esta jurisprudencia, procede considerar que las disposiciones de la Directiva 2006/79 establecen una distinción en función del lugar de residencia del destinatario final de las mercancías, dado que el lugar de importación de que se trata es «un Estado miembro». De este modo, con arreglo a esa línea jurisprudencial, tanto la sujeción al impuesto sobre la importación de las mercancías como la exención del IVA correspondiente a dicha importación para los pequeños envíos entre particulares sin carácter comercial están vinculadas al lugar de residencia del destinatario final de las mercancías.

23 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen las disposiciones del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112] y del artículo 1 de la Directiva [2006/79], en el contexto del considerando 3 de la Directiva 2006/79 y del artículo 25 del Reglamento [n.º 1186/2009], a una norma como el artículo 52, apartado 1, de la [Ley del IVA], con arreglo a la cual no está exenta [del] IVA la importación de mercancías contenidas en un envío dirigido desde un tercer país por un particular a otro particular que se encuentra en un Estado miembro de la [Unión] distinto del Estado [miembro] en el que se realiza la importación?»

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y el artículo 1 de la Directiva 2006/79 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del IVA prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro.

25 Del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 se desprende que los Estados miembros eximirán las importaciones definitivas de bienes regulados, entre otras, por la Directiva 2006/79.

26 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79 establece que las mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país por un particular con destino a otro particular que se encuentre en un Estado miembro se beneficiarán, en la importación, de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos.

27 Para responder a la cuestión planteada, es preciso determinar si la exención del IVA prevista en esas disposiciones se refiere únicamente a los envíos destinados a los particulares que residen en el Estado miembro de importación o si se aplica a los envíos destinados a los particulares que se encuentren en cualquier Estado miembro, incluido un Estado miembro distinto del de importación.

28 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, han de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de mayo de 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, apartado 72 y jurisprudencia citada).

29 Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor de las disposiciones cuya interpretación solicita el órgano jurisdiccional remitente, cabe señalar que el artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 remite expresamente a las exenciones del IVA previstas, en particular, por la Directiva 2006/79.

30 El artículo 1, apartado 1, de esta última Directiva precisa que la exención que establece se aplica a los pequeños envíos sin carácter comercial destinados a un particular que se encuentre en un Estado miembro.

31 A este respecto, procede señalar que la versión polaca de esta disposición utiliza los términos «Estado miembro» sin más precisiones. Además, en las versiones de dicha disposición en lenguas española, danesa, alemana, francesa, inglesa, italiana, neerlandesa, rumana y sueca, en particular, estos términos vienen precedidos de un artículo indefinido.

32 Dado que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79 no se refiere a un Estado miembro específico y no menciona, en particular, al Estado miembro de importación, el tenor de esta disposición indica que la exención del IVA que establece se aplica a los envíos con destino a un particular que se encuentre en cualquiera de los Estados miembros.

33 Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscriben el artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79, cabe señalar, en primer lugar, que la referencia a los envíos destinados a un particular que se encuentre en un Estado miembro figuraba ya tanto en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 78/1035, que corresponde al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79, como en el artículo 1, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países (DO 1975, C 18, p. 6).

34 Pues bien, de los trabajos preparatorios de la Directiva 78/1035, que fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/79, con arreglo al artículo 6 de esta última Directiva, se desprende que el legislador de la Unión no quiso supeditar la aplicación de la exención del IVA de los pequeños envíos sin carácter comercial a un requisito relativo a un lugar de destino específico del envío de

que se trate dentro de la Unión. En efecto, de la exposición de motivos de esta propuesta se desprende que su objeto era establecer que los envíos de escaso valor dirigidos por un particular que se encuentre en un tercer país a otro particular que se encuentre en la Unión se beneficien de una franquicia fiscal a la importación, siempre que las mercancías de que se trate cumplan una serie de requisitos.

35 Seguidamente, el considerando 3 de la Directiva 2006/79 precisa que, por razones prácticas, los límites de aplicación de esa exención del IVA a la importación de pequeños envíos de mercancías sin carácter comercial provenientes de terceros países deben ser, en la medida de lo posible, los mismos que los previstos para las franquicias de derechos de importación en el Reglamento n.º 918/83.

36 A este respecto, es preciso señalar que el artículo 29, apartado 1, de dicho Reglamento, cuyo tenor se reprodujo, en esencia, en el artículo 25 del Reglamento n.º 1186/2009, establecía una franquicia de derechos de importación para envíos que presentaban características análogas a las de los envíos contemplados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 78/1035 y precisaba que dicha franquicia se aplicaba a los envíos dirigidos a un particular que se encontrara en el territorio aduanero de la Unión, sin referirse a un Estado miembro concreto.

37 Por último, contrariamente al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2006/79, otras disposiciones de la Directiva 2006/112, como los artículos 32, 86 y 163 de dicha Directiva, mencionan expresamente al Estado miembro de importación.

38 Por lo que respecta, en tercer lugar, a la finalidad de la exención del IVA prevista en el artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y en el artículo 1 de la Directiva 2006/79, de la exposición de motivos de la propuesta mencionada en el apartado 34 de la presente sentencia se desprende que la Directiva 78/1035, que fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/79, tenía por objeto flexibilizar el régimen aplicable a los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países entre particulares, ya que tales envíos tenían esencialmente un carácter afectivo, tenían escaso valor y ya habían estado sujetos, en principio, a un impuesto en el país de expedición. Pues bien, desde esta perspectiva, no existe ninguna diferencia entre los envíos de mercancías sin carácter comercial provenientes de terceros países, por un particular, con destino a otro particular, según el Estado miembro de residencia del destinatario del envío.

39 Así pues, no solo de una interpretación literal, sino también de una interpretación contextual y teleológica del artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y del artículo 1 de la Directiva 2006/79 se desprende que la exención del IVA prevista en estas disposiciones se aplica con independencia de que el destinatario del envío resida en el Estado miembro de importación o en otro Estado miembro.

40 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 143, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 y el artículo 1 de la Directiva 2006/79 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del IVA prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro.

Costas

41 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 Octava) declara:

El artículo 143, apartado 1, letra b), 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 modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, y el artículo 1 de la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países,

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye de la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esas disposiciones los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de un tercer país, efectuados por un particular, con destino a un particular residente en otro Estado miembro.

Firmas