

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 12 de junio de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exención de IVA — Artículo 143, apartado 1, letra e) — Reimportaciones de bienes — Requisito relativo a la exención de derechos de importación de las mercancías de retorno — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Artículos 86, apartado 6, y 203 — Nacimiento de una deuda aduanera por el incumplimiento de una obligación formal establecida en la legislación aduanera — Casos de nacimiento de tal deuda »

En el asunto C-125/24 [Palmstråle] (1),

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 13 de febrero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de febrero de 2024, en el procedimiento entre

AA

y

Allmänna ombudet hos Tullverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, y la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni (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 de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y A. Demeneix, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 6 de marzo de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los artículos 86, apartado 6, y 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 (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2017, L 7, p. 23; en lo sucesivo, «código aduanero»), en relación con los requisitos de exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicables a una operación de reimportación de bienes.

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AA y el Allmänna ombudet hos Tullverket (representante del interés general en la Administración de aduanas, Suecia) en relación con la sujeción al IVA de una operación de reimportación de caballos al territorio de la Unión Europea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

- 3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

- 4 El artículo 30, párrafo primero, de esta Directiva dispone lo siguiente:

«Se considerará “importación de bienes” la introducción en la Comunidad [europea] de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo [29 TFUE].»

- 5 Con arreglo al artículo 70 de dicha Directiva:

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

- 6 El artículo 71, apartado 2, de la Directiva del IVA dispone:

«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.»

- 7 El artículo 143, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

e) las reimportaciones de bienes, en el mismo [estado en] el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera.»

código aduanero

- 8 El considerando 38 del código aduanero expone:

«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.»

- 9 El artículo 1, apartado 1, de ese código dispone:

«El presente Reglamento establece el código aduanero [...] que contiene las disposiciones y procedimientos generales aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión o que salgan del mismo.»

- 10 A tenor del artículo 79, apartado 1, de dicho código:

«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;

[...]»

- 11 El artículo 86, apartado 6, del mismo código está redactado en los siguientes términos:

«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.»

- 12 El artículo 139, apartado 1, del código aduanero establece:

«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;
- b) la persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe la persona que introdujo las mercancías en dicho territorio;
- c) la persona que asumió la responsabilidad por el transporte de las mercancías después de que fueran introducidas en el territorio aduanero de la Unión.»

- 13 El artículo 203 de ese código dispone:

«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 reimporten 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.»

Derecho sueco

Ley del IVA

- 14 El capítulo primero de la *mervärdesskattelagen* (1994: 200), en su versión aplicable al litigio principal [Ley (1994: 200) del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), contiene un artículo 1, párrafo primero, punto 3, que dispone:

«Se adeudará el [IVA] al Estado de conformidad con la presente ley:

[...]

3. por las importaciones de mercancías en Suecia que estén sujetas al impuesto.»

15 El capítulo 2 de esta Ley contiene un artículo 1a, que tiene el siguiente tenor:

«Se entenderá por importación la introducción de mercancías en Suecia procedentes de un lugar situado fuera de la Unión Europea.»

16 Dentro del capítulo 3 de dicha Ley, el artículo 30 establece:

«Quedarán exentas del impuesto las importaciones que estén exentas de este con arreglo a la lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. [Ley (1994:1551) relativa a la exención del impuesto en caso de importación, entre otros; en lo sucesivo, «Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación»].»

Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación

17 El capítulo 2 de la Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación contiene un artículo 5 que dispone en sus párrafos primero y segundo:

«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.

Solo quedarán exentas, en virtud del párrafo primero del presente artículo, las mercancías que puedan acogerse a una exención aduanera con arreglo a los artículos 203 a 205 del [...] código aduanero [...]. 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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

18 AA es propietaria de caballos que participan en competiciones en varios países. Tras haber transportado a dos de sus caballos a Noruega para participar en esas competiciones, volvió a introducirlos en la Unión cruzando la frontera entre Noruega y Suecia, sin presentarlos en aduana. Poco después de haber dejado atrás el puesto aduanero fue objeto de un control en carretera por parte de la Tullverket (Administración de Aduanas, Suecia).

19 Habida cuenta del artículo 203 del código aduanero, a AA no se le impusieron derechos de importación por esta operación de reimportación, pero la Administración de Aduanas consideró que era deudora del IVA, por un importe de 41 178 coronas suecas (SEK) (aproximadamente 3 750 euros). Según dicha Administración, si bien el capítulo 2, artículo 5, de la Ley relativa a la exención del impuesto en caso de importación, que transpone al Derecho sueco el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, establece una exención del IVA en caso de reimportación de bienes, esta exención no podía concederse a AA, que no había declarado los caballos para su despacho a libre práctica ni había solicitado una exención de derechos de importación.

20 El Förvaltningsrätten i Karlstad (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Karlstad, Suecia) desestimó el recurso interpuesto por AA contra la resolución de la referida Administración. Dicho órgano jurisdiccional constató que los caballos no habían sido presentados en aduana al regresar al territorio de la Unión. Consideró que se había originado una deuda aduanera y que esta situación había dado lugar a la exigibilidad del IVA. A continuación, recordó que, para poder acogerse a la exención del IVA en caso de reimportación de bienes, estos deben ser declarados para su despacho a libre práctica y que el declarante en aduana debe presentar una solicitud de exención de derechos de aduana. Dado que en el caso de autos no se cumplían estos requisitos, ese órgano jurisdiccional declaró que no podía concederse la exención del IVA.

- 21 Tanto AA como el representante del interés general en la Administración de aduanas recurrieron en apelación 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 por la que se imponía a AA el pago del IVA. Estos recursos de apelación fueron desestimados.
- 22 AA interpuso recurso de casación ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 23 En lo que atañe a las consecuencias que deben deducirse de que AA cruzara el puesto aduanero sin que los caballos a los que se refiere el litigio se presentaran en aduana y sin presentar una declaración ni solicitar la exención de derechos de aduana, el órgano jurisdiccional remitente indica que aprecia dificultades para aplicar el artículo 86, apartado 6, del código aduanero. Según esta disposición, cuando se conceda una exención de los derechos de importación en virtud, en particular, del artículo 203 de dicho código, esta exención se aplicará asimismo en los casos de nacimiento de deuda aduanera en virtud del artículo 79 de dicho código, siempre que ese incumplimiento no constituya una tentativa de fraude.
- 24 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si procede realizar una interpretación restrictiva del artículo 86, apartado 6, del código aduanero, que exige que se cumplan en todo caso los requisitos establecidos en el artículo 203 de dicho código para que se conceda la exención del IVA, o si esta exención debe aplicarse incluso cuando no se cumplan los requisitos formales previstos en el citado artículo 203.
- 25 En este contexto, 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 sobre el IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero [...] 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 26 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero deben interpretarse en el sentido de que el incumplimiento de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías establecida en el artículo 139, apartado 1, letra a), de dicho código y la declaración de despacho a libre práctica prevista en el artículo 203 de ese mismo código impide que las reimportaciones de bienes al territorio de la Unión, en el estado en el que estos fueron exportados, se acojan a la exención del IVA establecida en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la citada Directiva.
- 27 Conforme al artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva IVA, los Estados miembros eximirán del IVA las reimportaciones de bienes en el mismo estado en el que fueron exportados, por quien los hubiera exportado y que gocen de franquicia aduanera.
- 28 Del propio tenor de esta disposición se desprende que la exención del IVA para las operaciones de reimportación de bienes en el estado en el que fueron exportados se supedita, en particular, al requisito de que dichos bienes «gocen de una franquicia aduanera». De este modo, el legislador de la Unión optó expresamente por ajustar los requisitos de aplicación de la exención del IVA establecida en dicha disposición a los requisitos, tanto materiales como formales, a los que el código aduanero supedita la exención de los derechos de importación aplicable a las mercancías de retorno.

- 29 Por lo que respecta a estos requisitos, el artículo 203 del código aduanero, relativo a las mercancías de retorno, dispone que los bienes exportados fuera del territorio aduanero de la Unión que, en un plazo de tres años, se reintroduzcan en dicho territorio en el mismo estado en el que fueron exportados y que se declaren para su despacho a libre práctica estarán exentos, previa solicitud del interesado, de derechos de importación.
- 30 En el presente asunto, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, hay constancia de que se cumplen los requisitos materiales establecidos en esa disposición. En cambio, no sucede así con los requisitos formales por ella exigidos. En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que AA reintrodujo sus caballos en el territorio de la Unión sin haber realizado, en particular, una declaración para su despacho a libre práctica. Por otra parte, contrariamente al requisito establecido en el artículo 139, apartado 1, letra a), del código aduanero, AA tampoco procedió a la presentación de sus caballos en aduana.
- 31 A este respecto, es cierto que, en virtud del artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero, una deuda aduanera puede nacer del incumplimiento de «una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, 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».
- 32 Sin embargo, el artículo 86, apartado 6, del código aduanero extiende la exención prevista en el artículo 203 de dicho código a los casos de nacimiento de una deuda aduanera en virtud, en particular, de dicho artículo 79, siempre que el incumplimiento que haya originado la deuda aduanera no haya constituido una tentativa de fraude.
- 33 Pues bien, ese artículo 86, apartado 6, quedaría en gran medida privado de efecto útil si se interpretara en el sentido de que no se aplica en una situación como la que es objeto del litigio principal, debido a que no se cumplen los requisitos formales exigidos para disfrutar de una franquicia aduanera. En efecto, es preciso poner de manifiesto que, como señaló la Comisión, en esencia, en sus observaciones, la aplicación del artículo 79, apartado 1, letra a), de dicho código y, por tanto, la del artículo 86, apartado 6, del mismo código suponen precisamente el incumplimiento de tales requisitos.
- 34 De ello se sigue que, salvo que constituya una tentativa de fraude, el hecho de que las mercancías de retorno no hayan sido objeto de la presentación en aduana exigida en el artículo 139, apartado 1, letra a), del código aduanero ni de la declaración de despacho a libre práctica prevista en el artículo 203 de ese código no impide, en virtud del artículo 86, apartado 6, de dicho código, que las mercancías se acojan, con ocasión de su reintroducción en el territorio de la Unión, a la franquicia aduanera prevista en el citado artículo 203.
- 35 Esta interpretación se ve corroborada por el considerando 38 del código aduanero de la Unión que indica que «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».
- 36 Dado que el incumplimiento negligente, por parte de un operador de buena fe, de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías y la declaración de despacho a libre práctica no impide la concesión de una franquicia aduanera, tampoco se opone, habida cuenta del claro tenor del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, a la aplicación de la exención del IVA establecida en esta disposición.
- 37 De lo anterior resulta, en concreto, que el hecho de que un sujeto pasivo como AA haya incumplido obligaciones formales como la presentación en aduana y la declaración de despacho a libre práctica de caballos en el momento de su reimportación al territorio de la Unión no impide, salvo que se acredite la existencia de una tentativa de fraude, que se aplique, en relación con esa operación, la exención del IVA establecida en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.
- 38 En el presente asunto, la resolución de remisión pone de manifiesto que AA no incurrió en tentativa de fraude. Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente cerciorarse de este extremo y determinar, de

este modo, si el incumplimiento por AA de tales obligaciones formales, suponiendo que quede acreditado, resulta de una mera negligencia por su parte que no pone en entredicho su buena fe.

- 39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA y los artículos 86, apartado 6, y 203 del código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, salvo que constituya tentativa de fraude, el incumplimiento de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías establecida en el artículo 139, apartado 1, letra a), de ese código y la declaración de despacho a libre práctica prevista en el artículo 203 del referido código no impide que las reimportaciones de bienes al territorio de la Unión, en el estado en el que estos fueron exportados, se acojan a la exención del IVA establecida en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la citada Directiva.

Costas

- 40 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 Sexta) declara:

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, y los artículos 86, apartado 6, y 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,

deben interpretarse en el sentido de que,

salvo que constituya tentativa de fraude, el incumplimiento de obligaciones formales como la presentación en aduana de las mercancías establecida en el artículo 139, apartado 1, letra a), de ese código y la declaración de despacho a libre práctica prevista en el artículo 203 de dicho código no impide que las reimportaciones de bienes al territorio de la Unión, en el estado en el que estos fueron exportados, se acojan a la exención del IVA establecida en el artículo 143, apartado 1, letra e), de la citada Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.

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