Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

de 21 de octubre de 2026 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Importaciones de bienes — Artículos 2, apartado 1, letra d), y 30 de la Directiva 2006/112/CE — Introducción de un velero en la Unión, sin presentación en aduana, para su mantenimiento y reparación — Devengo y exigibilidad del impuesto — Artículos 70 y 71, apartado 1, de la Directiva 2006/112 — Inexistencia de autorización para acogerse al régimen de perfeccionamiento activo — Unión aduanera — Código aduanero de la Unión — Extinción de la deuda aduanera en caso de salida del territorio aduanero de la Unión — Artículo 124, apartado 1, letra k), del Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Concepto de "mercancías utilizadas" »

En el asunto T-383/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 18 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de mayo de 2025, en el procedimiento entre

**Hauptzollamt A**

y

**Segelbootwartung**,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Półtorak, Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrlík (Ponente) e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. P. Cullen, administrador;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 12 de junio de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vistas las materias contempladas en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letras a) y c), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 25 de marzo de 2026;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Segelbootwartung, por los Sres. M. Hanke y M. Hanke, Rechtsanwälte;

– en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Konsta, A. Magrippi, S. Papaioannou y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin, B. Eggers y F. Moro, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 2026;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra d), 30, 70 y 71, apartado 1, 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 del artículo 124, apartado 1, letra k), 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; en lo sucesivo, «código aduanero»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Hauptzollamt A (Oficina Principal de Aduanas A, Alemania; en lo sucesivo, «Hauptzollamt») y Segelbootwartung en relación con los derechos de importación y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación que se reclaman a esta por haber introducido un velero en territorio alemán.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

*Directiva del IVA*

3 El artículo 2 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

d) las importaciones de bienes.

[…]»

4 El artículo 30 de la Directiva del IVA dispone:

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

[…]»

5 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 [Unión].»

6 El artículo 70 de la Directiva del IVA establece:

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

7 A tenor del artículo 71 de la Directiva del IVA:

«1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la [Unión], 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.

[…]»

*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 A tenor del artículo 79 del código aduanero:

«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;

[…]

2. El momento en que nace la deuda aduanera será cualquiera de los siguientes:

a) el momento en que no se cumpla o deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento dé origen a la deuda aduanera;

[…]

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 124 del código aduanero preceptúa:

«1. […] una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras:

[…]

k) cuando, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6, la deuda aduanera haya nacido con arreglo al artículo 79 y se justifique a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del territorio aduanero de la Unión.

[…]

6. En el caso mencionado en el apartado 1, letra k), la deuda aduanera no se extinguirá respecto de toda persona o personas que hayan intentado cometer un fraude.

[…]»

11 A tenor del artículo 139 del código aduanero:

«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;

[…]».

12 El artículo 210 del código aduanero establece:

«Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

[…]

d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.»

13 A tenor del artículo 211 del código aduanero:

«1. Se requerirá autorización de las autoridades aduaneras para lo siguiente:

a) la utilización de regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final;

[…]

2. Las autoridades aduaneras concederán una autorización con efecto retroactivo cuando se cumplan todas las condiciones [enunciadas en este apartado]:

[…]

3. Salvo disposición en contrario, la autorización mencionada en el apartado 1 se concederá exclusivamente a las personas que cumplan todas las condiciones siguientes:

a) que estén establecidas en el territorio aduanero de la Unión;

b) que ofrezcan la seguridad necesaria en lo que respecta a la buena ejecución de las operaciones; se considerará que los operadores económicos autorizados de simplificaciones aduaneras cumplen esta condición, en la medida en que en la autorización mencionada en el artículo 38, apartado 2, letra a), se tenga en cuenta la actividad perteneciente al régimen especial de que se trate;

c) en los casos en que pueda originarse una deuda aduanera u otros gravámenes respecto de mercancías incluidas en un régimen especial, que constituyan una garantía de conformidad con el artículo 89;

d) en el caso de los regímenes de importación temporal o de perfeccionamiento activo, que utilicen o manden utilizar las mercancías o efectúen o manden efectuar las operaciones de transformación de las mercancías, respectivamente.

4. Salvo disposición contraria, y como complemento de lo dispuesto en el apartado 3, la autorización a que se refiere el apartado 1 se concederá únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) que las autoridades aduaneras puedan ejercer la vigilancia aduanera sin verse obligadas a poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado respecto de las necesidades económicas correspondientes;

b) que la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento (condiciones económicas) no perjudique los intereses esenciales de los productores de la Unión.

[…]»

14 El artículo 220 del mismo código dispone:

«Las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento o en una zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa.»

15 A tenor del artículo 256 del código aduanero:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

a) a derechos de importación;

b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

2. El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados.

En el caso a que se refiere el artículo 223, el régimen podrá utilizarse cuando sea posible comprobar que se reúnen las condiciones establecidas para las mercancías equivalentes.

3. Como complemento de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, el régimen de perfeccionamiento activo también podrá aplicarse a cualquiera de las mercancías siguientes:

a) mercancías destinadas a ser objeto de operaciones para garantizar su conformidad con los requisitos técnicos establecidos para su despacho a libre práctica;

b) mercancías que deban ser objeto de manipulaciones usuales de conformidad con el artículo 220.»

*Reglamento Delegado (UE) 2015/2446*

16 El artículo 161 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento n.º 952/2013 con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1), dispone lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 211, apartado 3, letra a), del Código, las autoridades aduaneras podrán ocasionalmente, cuando lo consideren justificado, conceder una autorización para el régimen de destino final o el régimen de perfeccionamiento activo a personas establecidas fuera del territorio aduanero de la Unión.»

***Derecho alemán***

17 A tenor del artículo 1, apartado 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 al litigio principal:

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

[…]

4. las importaciones de bienes en el territorio nacional […]

[…]».

18 El artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios dispone:

«[…]

«(2) Las reglas aplicables a los derechos de aduana se aplicarán *mutatis mutandis* al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación;

[…]».

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

19 El recurrido en el litigio principal, una persona física domiciliada en Suiza, atravesó la frontera alemana en automóvil, transportando un velero matriculado a su nombre en Suiza (en lo sucesivo, «velero») en un remolque para barcos, sin proceder al despacho de aduana. Ese mismo día, se le practicó un control aduanero durante el cual indicó que se dirigía a los locales de la sociedad X, establecida en Alemania, para realizar trabajos de mantenimiento y reparación en el motor fueraborda del velero. Al término de dicho control, el Hauptzollamt giró una liquidación en la que se fijaban los derechos de aduana y el IVA a la importación adeudados por la importación del velero en Alemania.

20 Tras haber abonado los derechos de importación, el recurrido en el litigio principal transportó el velero a los locales de la empresa X para realizar en él trabajos de mantenimiento y reparación. Los trabajos consistieron en la modificación del soporte de la orza, la reinstalación de la orza, la revisión del motor, la reparación del sistema de filtración de combustible y la sustitución del catalizador de tratamiento de los gases de escape. A continuación, el recurrido en el litigio principal reexportó el velero a Suiza.

21 El recurrido en el litigio principal interpuso un recurso contra la liquidación mencionada en el anterior apartado 19, en la que se fijaban los derechos de aduana y el IVA a la importación, que fue desestimado. Recurrió entonces ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), que anuló la liquidación y la resolución sobre el recurso interpuesto contra dicha liquidación. El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) consideró que se había originado una deuda aduanera, ya que el recurrido en el litigio principal no había presentado una notificación expresa relativa a la presentación en aduana ni una declaración en aduana cuando atravesó la frontera con el velero. En cambio, manifestó dudas en cuanto al nacimiento de una deuda del IVA a la importación correspondiente al velero. En cualquier caso, estimó que la deuda aduanera y la eventual deuda en concepto de IVA a la importación se habían extinguido, de conformidad con el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, puesto que el velero había sido reexportado a Suiza sin haber sido utilizado ni consumido en el territorio aduanero de la Unión Europea.

22 El Hauptzollamt interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando que el velero había sido «utilizado», en el sentido del artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, ya que había sido objeto de una transformación sin autorización. Por consiguiente, según el Hauptzollamt, la deuda aduanera no se había extinguido pese a la posterior reexportación del velero. Además, había nacido una deuda en concepto de IVA a la importación, puesto que la transformación había dado lugar a una prestación de servicios relativa al velero, que de este modo había entrado en el circuito económico de la Unión. El recurrido en el litigio principal sostiene, en esencia, que la deuda aduanera se extinguió como consecuencia de la reexportación del velero y que este no pudo entrar en el circuito económico de la Unión, ya que los trabajos efectuados se limitaron a un mantenimiento.

23 El órgano jurisdiccional remitente considera que se originó una deuda aduanera, de conformidad con el artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero, puesto que el recurrido en el litigio principal introdujo el velero en el territorio aduanero de la Unión sin proceder a la presentación formal en aduana exigida por el artículo 139, apartado 1, de ese código. No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas, por una parte, acerca de si, además de la deuda aduanera, se originó una deuda en concepto de IVA a la importación en virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA. En particular,

se pregunta si el hecho de que el velero fuese introducido en el territorio aduanero de la Unión sin ser incluido en un régimen aduanero y de que fuese objeto pasivo de una prestación de servicios de mantenimiento y reparación, sin ser utilizado activamente como medio de transporte para efectuar entregas de bienes o prestaciones de servicios, basta para caracterizar una entrada en el circuito económico de la Unión, que es la única circunstancia que permite presumir un consumo susceptible de provocar el devengo del IVA. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la deuda aduanera se extinguió, con arreglo al artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, como consecuencia de la posterior salida del velero del territorio aduanero de la Unión. Señala que, en la medida en que los trabajos de mantenimiento y reparación no podían considerarse manipulaciones usuales, en el sentido del artículo 220 del código aduanero, no es seguro que el velero, pese a no haber sido incluido en el régimen de perfeccionamiento activo, fuese utilizado en el territorio aduanero de la Unión.

24 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Entra un medio de transporte en el circuito económico de la Unión si no se utiliza como medio de transporte en un Estado miembro, pero se le presta un servicio (en este caso: trabajos de mantenimiento o reparación)?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 124, apartado 1, letra k), del [código aduanero] en el sentido de que una mercancía no perteneciente a la Unión se utiliza con arreglo a dicha disposición si solo se realizan en ella trabajos de mantenimiento o reparación en el territorio aduanero de la Unión y posteriormente se reexporta?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Primera cuestión prejudicial*

25 Con carácter preliminar, procede señalar que, si bien el tenor de la primera cuestión prejudicial no hace referencia a ninguna disposición del Derecho de la Unión, de la motivación de la petición de decisión prejudicial se desprende claramente que el órgano jurisdiccional remitente solicita la interpretación de las disposiciones de los artículos 2, apartado 1, letra d), 30, 70 y 71 de la Directiva del IVA, expresamente citados en dicha petición.

26 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra d), 30, 70 y 71 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la introducción irregular de un medio de transporte procedente de un tercer país en un Estado miembro, en el que posteriormente es objeto de trabajos de mantenimiento y reparación, antes de ser reexportado fuera del territorio aduanero de la Unión sin haber sido utilizado como medio de transporte, constituye una importación de bienes sujeta al IVA.

27 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, están sujetas al IVA las importaciones de bienes y que, en virtud del artículo 30, párrafo primero, de esta Directiva, se considera importación de bienes la introducción en la Unión de un bien que no esté en libre práctica.

28 Seguidamente, el artículo 70 de la Directiva del IVA sienta el principio de que el devengo del impuesto se produce y el IVA es exigible en el momento en que se efectúa la importación de bienes.

29 Por último, 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 de uno de los regímenes aduaneros o situaciones contemplados en dicho artículo, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan ese régimen o esa situación.

30 No obstante, el párrafo segundo del artículo 71, apartado 1, de la Directiva del IVA se refiere a una situación específica: estando sujetos los bienes importados a derechos de aduana, el devengo se producirá y el impuesto será exigible en el momento en que se produzcan el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

31 En el caso de autos, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, se generó una deuda aduanera con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero, ya que el velero no se presentó, inmediatamente después de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, en la oficina de aduanas, contraviniendo el artículo 139, apartado 1, letra a), de dicho código.

32 Se desprende de la jurisprudencia que, habida cuenta del paralelismo entre el IVA a la importación y los derechos de aduana, confirmado por el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, a la deuda aduanera puede sumarse la exigencia del IVA si, en función de la 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, dando lugar así al devengo del IVA [véase la sentencia de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III), C-791/22, EU:C:2024:59, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Así sucede, en particular, cuando los bienes no han sido introducidos de manera regular en el territorio aduanero de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 46).

33 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya declaró —a propósito de los bienes introducidos irregularmente en el territorio aduanero de la Unión que podían ser objeto de consumo o de uso en varios Estados miembros— que la presunción de entrada en el circuito económico podía desvirtuarse si se acreditaba 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 había cometido la infracción—, el bien se había introducido en el circuito económico de la Unión a través del territorio de otro Estado miembro, en el que estaba destinado al consumo. En tal caso, el devengo del IVA a la importación se produce en ese otro Estado miembro [sentencias de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 48, y de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III), C-791/22, EU:C:2024:59, apartado 31].

34 Así pues, procede examinar si la presunción de entrada en el circuito económico puede también desvirtuarse en una situación en que los bienes, que han sido introducidos irregularmente en la Unión en el territorio de un solo Estado miembro, no estaban destinados al consumo en otro Estado miembro, sino fuera del territorio de la Unión.

35 En relación con este extremo, se desprende de la jurisprudencia que las infracciones de la normativa aduanera no constituyen, por sí solas, un elemento suficiente para considerar que los bienes en cuestión hayan entrado efectivamente en el circuito económico de la Unión, ni siquiera cuando tales infracciones hayan tenido como consecuencia que dichos bienes no se encuentren ya bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras, que se hayan visto privadas de la posibilidad de controlar su circulación (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, apartados 50 a 52).

36 Además, dado que el IVA es por naturaleza un impuesto sobre el consumo, la entrada de un bien en el circuito económico de la Unión presupone, cuando menos, que dicho bien haya sido destinado a su consumo o a su utilización en el territorio de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, apartados 31 a 35; de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA — II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 33, y de 18 de enero de 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lugar de nacimiento del IVA — III), C-791/22, EU:C:2024:59, apartado 33].

37 Ello es tanto más cierto cuanto que la presunción de que un bien introducido irregularmente en el territorio aduanero de la Unión entra en el circuito económico de la Unión se justifica, en particular, por la necesidad de garantizar la neutralidad competitiva entre los bienes procedentes de terceros países y los bienes comparables procedentes de la Unión. Ahora bien, si se acredita que un bien procedente de un tercer país no estaba destinado ni a su consumo ni a su utilización en el territorio de la Unión, no puede, en principio, entrar en competencia con los bienes comparables procedentes de la Unión.

38 En estas circunstancias, procede declarar que la presunción de entrada en el circuito económico de la Unión, tal como se contempla en el apartado 32 anterior, puede desvirtuarse cuando quien haya introducido irregularmente bienes en el territorio aduanero de la Unión acredite, basándose en elementos objetivos y verificables, que esos bienes no estaban destinados a su consumo ni a su utilización en dicho territorio.

39 A este respecto, debe precisarse, en primer lugar, que los medios de transporte no son normalmente objeto, por su naturaleza, de un consumo, sino de una utilización [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA — II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 34].

40 En segundo lugar, para desvirtuar la presunción de entrada en el circuito económico de la Unión, la persona que haya introducido irregularmente un medio de transporte en el territorio aduanero de la Unión debe presentar elementos objetivos y verificables que permitan determinar el territorio en el que está destinado a utilizarse dicho medio de transporte o, al menos, demostrar que, en cualquier caso, está destinado a utilizarse fuera del territorio aduanero de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartado 44).

41 En este contexto, procede tener en cuenta, en particular, las condiciones en que se haya desarrollado temporalmente el transporte de este, el lugar del domicilio de su propietario o de su poseedor, el lugar en que se utilice habitualmente y la existencia o inexistencia de vínculos de ese propietario o ese poseedor, por una parte, con el territorio aduanero de la Unión y, por otra parte, con los terceros países que puedan constituir el lugar de destino de ese medio de transporte (véase, por analogía, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartados 45 y 46).

42 Además, deben tenerse en cuenta, en la medida de lo posible, las intenciones de quien haya introducido irregularmente el medio de transporte en el territorio aduanero de la Unión, siempre que puedan deducirse a partir de elementos objetivos y verificables (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 18 de noviembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartado 47).

43 Por último, es preciso señalar que el consumo o la utilización efectiva del bien en el territorio aduanero de la Unión permite considerar que este ha entrado en el circuito económico de la Unión. Por consiguiente, corresponde a quien haya introducido irregularmente el bien en el territorio aduanero de la Unión acreditar, en particular, que dicho bien ha salido del territorio aduanero de la Unión sin haber sido objeto de consumo ni utilización efectiva en él.

44 A este respecto, cabe observar que, en principio, para que dicha utilización se considere «efectiva», debe permitir obtener provecho de ese bien haciendo uso de él con arreglo a la función o el destino que le es propio. En cambio, el mero hecho de que ese medio de transporte esté presente en el territorio de la Unión o de que sea objeto de operaciones destinadas a hacerlo apto para tal uso no basta para caracterizar su utilización como «efectiva».

45 Más concretamente, la utilización efectiva de los medios de transporte se refiere en particular a su utilización para el desplazamiento de personas o de bienes.

46 En cambio, el desplazamiento de un medio de transporte hasta el lugar en el que sea utilizado efectivamente no puede constituir, por sí solo, una utilización efectiva de dicho medio de transporte [véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lugar de nacimiento del IVA — II), C-368/21, EU:C:2022:647, apartado 34].

47 En el caso de autos, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el recurrido en el litigio principal está domiciliado en Suiza y que el velero está matriculado en ese país. Por otra parte, es pacífico que el velero fue introducido en Alemania exclusivamente para la realización de trabajos de mantenimiento y reparación y que fue reexportado a Suiza una vez concluidos esos trabajos. Además, ningún elemento de los autos parece demostrar la existencia de vínculos particulares entre el velero y Alemania, excepto la realización de dichos trabajos. Estos elementos tienden a indicar que el velero no estaba destinado a utilizarse como medio de transporte en Alemania ni en ningún otro Estado miembro, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

48 Además, aunque el velero sea un medio de transporte destinado a la navegación, según las afirmaciones del recurrido en el litigio principal, que no se han puesto en duda, el velero fue transportado en territorio alemán sobre un remolque y no fue objeto de utilización alguna con fines de navegación en dicho territorio.

49 Por otra parte, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que dicho velero fue transportado a la empresa X para que se le realizasen allí trabajos de mantenimiento y reparación y que posteriormente fue reexportado a Suiza.

50 Pues bien, de la propia naturaleza de estos trabajos, consistentes en la modificación del soporte de la orza, la reinstalación de la orza, el control del motor, la reparación del sistema de filtrado del combustible y la sustitución del catalizador de tratamiento de los gases de escape, se desprende que tenían como único objeto poner el velero en condiciones de ser utilizado de conformidad con la función y el destino que le es propio, a saber, la navegación. Mediante la mera realización de tales trabajos, el propietario o el poseedor de un velero no obtiene ningún aprovechamiento de este de conformidad con su función o su destino.

51 Por otra parte, carece de pertinencia a este respecto que tales trabajos puedan estar sujetos al IVA, en cuanto prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. En efecto, en la medida en que el eventual devengo del IVA por esas prestaciones es independiente del del IVA a la importación, dichas prestaciones deben considerarse operaciones distintas de la importación del velero, aun cuando esos trabajos hubieran supuesto un aumento del valor de este.

52 De ello se deduce que el mero hecho de que el velero fuese objeto de trabajos de reparación y mantenimiento en Alemania antes de ser reexportado a continuación a Suiza no puede considerarse una utilización efectiva de este medio de transporte en el territorio aduanero de la Unión.

53 Por consiguiente, si el recurrido en el litigio principal demuestra, basándose en elementos objetivos y verificables, que el velero no estaba destinado a utilizarse en Alemania ni en ningún otro Estado miembro, en particular debido a que, por una parte, su intención no era realizar tal utilización y, por otra parte, el velero fue reexportado a Suiza sin haber sido objeto de utilización efectiva en el territorio aduanero de la Unión, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, no puede adeudarse ningún IVA a la importación.

54 Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno helénico, tal conclusión no desvirtúa el efecto útil del artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, que supedita la suspensión del devengo del IVA a la importación a la inclusión de los bienes en alguno de los regímenes aduaneros o en alguna de las situaciones expresamente previstas por dicha disposición.

55 En efecto, los operadores económicos que introduzcan en la Unión bienes a los que sea aplicable alguno de los regímenes aduaneros previstos en el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA siguen estando incentivados para incluir los bienes de que se trate en dicho régimen aduanero, puesto que, de lo contrario, se enfrentarían, por una parte, al nacimiento de una deuda aduanera y, en su caso, a sanciones derivadas de las infracciones aduaneras y, por otra parte, a la carga de desvirtuar, basándose en los criterios mencionados en el anterior apartado 38, la presunción de entrada de los bienes en el circuito económico de la Unión para eludir su sujeción al IVA.

56 Del mismo modo, la conclusión expuesta en el anterior apartado 53 no queda desvirtuada por la jurisprudencia según la cual, en el caso de que los bienes hayan sido intervenidos y decomisados tras dejar la primera oficina aduanera situada en el territorio aduanero de la Unión, el IVA ya se ha devengado y, en consecuencia, dicho impuesto es exigible (sentencias de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 94, y de 7 de abril de 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, apartado 50).

57 En efecto, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias citadas en el anterior apartado 56, los bienes de que se trataba, a saber, cigarrillos introducidos ilegalmente en la Unión, estaban, por su propia naturaleza y a la vista de las circunstancias de su introducción, destinados al consumo en el territorio de esta. Por lo tanto, no se planteaba la cuestión de la posibilidad de desvirtuar la presunción de entrada en

el circuito económico de la Unión, puesto que los requisitos mencionados en el anterior apartado 38 no podían cumplirse.

58 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, letra d), 30, 70 y 71 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la introducción irregular de un medio de transporte procedente de un tercer país en el territorio aduanero de la Unión no constituye una importación de bienes sujeta al IVA cuando se demuestre, sobre la base de elementos objetivos y verificables, que tal medio de transporte no estaba destinado a utilizarse en ese territorio y que fue reexportado sin haber sido objeto de una utilización efectiva en dicho territorio.

***Segunda cuestión prejudicial***

59 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que constituye una utilización de una mercancía, en el sentido de dicha disposición, el hecho de que esa mercancía haya sido objeto, previamente a su reexportación, de trabajos de mantenimiento y reparación en el territorio aduanero de la Unión, cuando tales trabajos no estaban autorizados como operaciones de transformación en el marco del régimen de perfeccionamiento activo.

60 Según el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, la deuda aduanera nacida con arreglo al artículo 79 de dicho código se extinguirá —siempre que el interesado no haya intentado cometer un fraude en el sentido del artículo 124, apartado 6, de dicho código— cuando se demuestre que las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del territorio aduanero de la Unión.

61 El artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero debe interpretarse a la luz del considerando 38 de dicho código, según el cual 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.

62 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, en relación con el considerando 38 y en combinación con el artículo 124, apartado 6, de dicho código, tiene por objeto permitir que, de no existir intento de fraude, se extinga la deuda aduanera nacida con arreglo al artículo 79 de aquel en el caso de que, a pesar del incumplimiento de determinadas condiciones y obligaciones que derivan del propio código, se justifique que las mercancías no han sido utilizadas de algún modo que motive la imposición de derechos y que estas han salido del territorio aduanero de la Unión (sentencia de 8 de octubre de 2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, apartado 32).

63 Por consiguiente, el concepto de «mercancías utilizadas» en el sentido del artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero debe entenderse referido no a cualquier utilización, sino únicamente a aquella que, por sí misma, da lugar a una deuda aduanera (sentencia de 8 de octubre de 2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, apartado 33).

64 Además, el incumplimiento de los requisitos formales establecidos por el código aduanero no puede, por sí mismo, impedir la aplicación de determinadas disposiciones de este dirigidas a atenuar las consecuencias de un incumplimiento de las obligaciones aduaneras, entre ellas la prevista en el artículo 124, apartado 1, letra k), de dicho código, puesto que tales disposiciones están concebidas precisamente para aplicarse en situaciones resultantes de ese incumplimiento. Así pues, el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero quedaría en gran medida privado de efecto útil si se interpretara en el sentido de que no puede aplicarse cuando las mercancías no hayan sido incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 12 de junio de 2025, Palmstråle, C-125/24, EU:C:2025:431, apartado 33).

65 Por lo tanto, el mero hecho de que las operaciones de transformación no hayan sido formalmente autorizadas en el marco del régimen de perfeccionamiento activo no puede, por sí solo, impedir la extinción de la deuda aduanera cuando, por lo demás, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, interpretado a la luz de su considerando 38.

66 Por consiguiente, como ha señalado la Comisión en sus observaciones escritas, cuando una operación realizada sobre mercancías en el territorio aduanero de la Unión no dé origen, en sí misma, a una deuda aduanera, por presentar las características de una operación que habría podido autorizarse en el marco del régimen de perfeccionamiento activo, dicha operación no puede calificarse de utilización, en el sentido del artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero, pese a no haber sido autorizada formalmente en el marco de tal régimen (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de octubre de 2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, apartado 35).

67 En estas circunstancias, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los trabajos de mantenimiento y reparación presentan características tales que habrían podido autorizarse en el marco del régimen de perfeccionamiento activo.

68 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar, en particular, por una parte, si los trabajos de mantenimiento y reparación, como tales, estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen de perfeccionamiento activo, tal como se define en el artículo 256 del código aduanero.

69 Por otra parte, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el recurrido en el litigio principal cumplía los requisitos que exige la concesión de una autorización para acogerse al régimen de perfeccionamiento activo.

70 En relación con este extremo, procede recordar que el código aduanero prevé la posibilidad de conceder una autorización de utilización del régimen de perfeccionamiento activo con efecto retroactivo cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 211, apartado 2, de dicho código. Por lo tanto, para que esta última disposición no se vea privada de su efecto útil, dichos requisitos deben también cumplirse cuando un órgano jurisdiccional esté obligado a comprobar retrospectivamente si determinadas operaciones podrían haber sido autorizadas en el marco de dicho régimen.

71 En este contexto, procede recordar asimismo que el artículo 161 del Reglamento Delegado 2015/2446 establece que, no obstante lo dispuesto en el artículo 211, apartado 3, letra a), del código aduanero, podrá concederse ocasionalmente una autorización para el régimen de perfeccionamiento activo, cuando se considere justificado, a personas establecidas fuera del territorio aduanero de la Unión.

72 Si el órgano jurisdiccional remitente comprueba, de conformidad con los apartados 67 a 70 anteriores, que los trabajos de mantenimiento y reparación podrían haberse autorizado en el marco del régimen de perfeccionamiento activo, la realización de dichos trabajos no puede calificarse de utilización del velero, en el sentido del artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero.

73 A este respecto, debe añadirse que esta conclusión no menoscaba el efecto útil del artículo 210 del código aduanero, que prevé la inclusión de las mercancías en uno de los regímenes aduaneros especiales.

74 En efecto, como se desprende del apartado 55 de la presente sentencia, los operadores económicos que introducen en la Unión bienes susceptibles de incluirse en el régimen de perfeccionamiento activo siguen estando incentivados para incluir esos bienes en dicho régimen, puesto que ello impide el nacimiento de una deuda aduanera y los dispensa de tener que solicitar posteriormente su extinción.

75 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 124, apartado 1, letra k), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que no constituye una utilización de una mercancía, en el sentido de dicha disposición, el hecho de que esa mercancía haya sido objeto, antes de su reexportación, de trabajos de mantenimiento y reparación en el territorio aduanero de la Unión, cuando tales trabajos hubieran podido autorizarse en el marco del régimen de perfeccionamiento activo.

**Costas**

76 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los

gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

**1) Los artículos 2, apartado 1, letra d), 30 70 y 71 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**

**la introducción irregular de un medio de transporte procedente de un tercer país en el territorio aduanero de la Unión Europea no constituye una importación de bienes sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando se demuestre, sobre la base de elementos objetivos y verificables, que tal medio de transporte no estaba destinado a utilizarse en ese territorio y que fue reexportado sin haber sido objeto de una utilización efectiva en dicho territorio.**

**2) El artículo 124, apartado 1, letra k), 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,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**no constituye una utilización de una mercancía, en el sentido de dicha disposición, el hecho de que esa mercancía haya sido objeto, antes de su reexportación, de trabajos de mantenimiento y reparación en el territorio aduanero de la Unión, cuando tales trabajos hubieran podido autorizarse en el marco del régimen de perfeccionamiento activo.**

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a de 21 de octubre de 2026.

Firmas

---

* Lengua de procedimiento: alemán.