



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 12 de mayo de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 201 — Deudores del impuesto — IVA a la importación — Código aduanero de la Unión — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Artículo 77, apartado 3 — Responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto y de la sociedad importadora — Derechos de aduana»

En el asunto C-714/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comisión Tributaria Provincial de Venecia, Italia), mediante resolución de 17 de noviembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

U. I. Srl

y

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y P. G. Xuereb, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de U. I. Srl, por la Sra. M. C. Santacroce y el Sr. A. Dal Ferro, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

* Lengua de procedimiento: italiano.

- en nombre del Gobierno helénico, por la Sra. M. Tassopoulou y por los Sres. K. Georgiadis y G. Avdikos, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart y F. Moro, 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 201 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 IVA»), y del artículo 77, apartado 3, 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 sociedad U. I. Srl y l’Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Agencia de Aduanas y Monopolios – Oficina de Aduanas de Venecia, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas»), en relación con el pago por la sociedad U. I., como representante aduanera indirecta, además de los derechos de aduana relativos a operaciones de importación, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva IVA

- 3 Los considerandos 43 y 44 de la Directiva IVA exponen lo siguiente:
 - «(43) Procede que los Estados miembros estén facultados para designar al deudor del impuesto en las operaciones de importación.
 - (44) Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.»
- 4 El artículo 2, apartado 1, letra d), de dicha Directiva establece que las importaciones de bienes estarán sujetas al IVA.
- 5 Según el artículo 30, párrafo primero, de la citada Directiva, se considera «importación de bienes» la introducción en la Unión Europea de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 29 TFUE.

6 El artículo 70 de esta misma Directiva dispone que el devengo del IVA se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.

7 Con arreglo al artículo 71 de la Directiva 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.

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

8 El artículo 201 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

«En caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

Código aduanero

9 El artículo 5 del código aduanero dispone:

«A los efectos del presente código, se entenderá por:

[...]

6) “representante aduanero”: toda persona nombrada por otra persona para ejecutar los actos y formalidades necesarios en virtud de la legislación aduanera en sus relaciones con las autoridades aduaneras;

[...]

12) “declaración en aduana”: 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;

[...]

15) “declarante”: la persona que presenta una declaración en aduana, una declaración de depósito temporal, una declaración sumaria de entrada, una declaración sumaria de salida, una declaración de reexportación o una notificación de reexportación en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o dicha notificación;

[...]

18) “deuda aduanera”: la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente;

19) “deudor”: toda persona responsable de una deuda aduanera;

20) “derechos de importación”: los derechos de aduana que deben pagarse por la importación de mercancías;

[...]».

10 A tenor del artículo 18, apartado 1, de dicho código:

«Toda persona podrá nombrar a un representante aduanero.

Esta representación podrá ser directa, en cuyo caso el representante aduanero actuará en nombre y por cuenta de otra persona, o indirecta, en cuyo caso actuará en su propio nombre, pero por cuenta de otra persona.»

11 Incluido en la sección 1, titulada «Deuda aduanera de importación», del capítulo 1, cuyo epígrafe es «Origen de la deuda aduanera», del título III de dicho código, bajo la rúbrica «Deuda aduanera y garantías», el artículo 77 del citado código establece:

«1. Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

- a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;
- b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana.

3. El declarante será el deudor. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

Cuando una declaración en aduana relativa a uno de los regímenes mencionados en el apartado 1 sea formulada sobre la base de una información que lleve a no percibir la totalidad o parte de los derechos exigibles, la persona que suministró la información requerida para la realización de la declaración y que supiera o debiera razonablemente haber sabido que dicha información era falsa será también un deudor.»

12 A tenor del artículo 84 del código aduanero:

«Cuando varias personas sean responsables del pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera, ellas serán, de manera conjunta y solidaria, responsables del pago de dicho importe.»

Derecho italiano

- 13 El artículo 1 del decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República n.º 633, por el que se establece y regula el Impuesto sobre el Valor Añadido), de 26 de octubre de 1972 (suplemento ordinario de la GURI n.º 292, del 11 de noviembre de 1972; en lo sucesivo, «Decreto n.º 633/1972»), dispone:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio del Estado en el ejercicio de una actividad empresarial o de un oficio o de una profesión y las importaciones efectuadas por cualquier persona.»

- 14 Según el artículo 8 del citado Decreto:

«Se considerarán entregas para la exportación no imponibles:

[...]

c) las entregas, incluidas las efectuadas a través de comisionistas, de bienes distintos de los edificios y de los terrenos para edificar, y las prestaciones de servicios a personas que hayan efectuado entregas a la exportación u operaciones intracomunitarias y que, a tal efecto, hagan uso de la facultad de adquirir, incluido a través de comisionistas, o de importar bienes y servicios sin pagar el impuesto.

[...]»

- 15 El artículo 17, apartado 1, de dicho Decreto establece:

«Serán deudores del impuesto quienes efectúen entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a gravamen, que deberán ingresarlo en la Hacienda Pública, acumulativamente para todas las operaciones efectuadas y tras realizar la deducción prevista en el artículo 19, según las modalidades y en los términos previstos en el título II.»

- 16 A tenor del artículo 70, apartado 1, del mencionado Decreto:

«El impuesto sobre las importaciones se devengará, liquidará y percibirá por cada operación. En lo que se refiere a los litigios y las sanciones, serán de aplicación las disposiciones de la normativa aduanera relativas a los derechos percibidos en frontera.»

- 17 El artículo 34 del decreto del Presidente della Repubblica n.º 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Decreto del Presidente de la República n.º 43, por el que se aprueba el Texto Único de las Disposiciones Legislativas en Materia Aduanera), de 23 de enero de 1973 (suplemento ordinario de la GURI n.º 80, de 28 de marzo de 1973; en lo sucesivo, «Decreto n.º 43/1973»), dispone:

«Se considerarán “derechos de aduana” todos los derechos que la administración de aduanas está obligada a recaudar en virtud de la ley, en relación con las operaciones aduaneras.

Entre los derechos de aduana, constituyen “derechos percibidos en frontera” los derechos de importación y de exportación, las exacciones y otros tributos sobre la importación o exportación previstos por los reglamentos comunitarios y por las correspondientes normas de aplicación, así

como, en cuanto atañe a las mercancías de importación, los derechos de monopolio, los recargos en frontera y cualquier otro impuesto o recargo sobre el consumo a favor del Estado.»

18 A tenor del artículo 38 de dicho Decreto:

«Estarán obligados al pago del impuesto de aduana el propietario de la mercancía, en virtud del artículo 56, y, con carácter solidario, todas las personas por cuya cuenta la mercancía haya sido importada o exportada.

Para obtener el pago del impuesto, el Estado, además de los privilegios establecidos en la ley, tendrá el derecho de retención sobre las mercancías sujetas a dicho impuesto.

El derecho de retención podrá ejercitarse también para la satisfacción de cualquier otro crédito del Estado inherente a las mercancías objeto de operaciones aduaneras»

19 El artículo 1 del decreto-legge n.º 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta sul valore aggiunto (Decreto-ley n.º 746, por el que se establecen Disposiciones Urgentes en Materia del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 29 de diciembre de 1983 (GURI n.º 358, de 31 de diciembre de 1983), convertido, con modificaciones, en Ley n.º 17, de 27 de febrero de 1984 (GURI n.º 59, de 29 de febrero de 1984), en su versión vigente en el momento de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto-ley n.º 746/1983»), establece:

«Las disposiciones del artículo 8, apartado 1, letra c), y apartado 2, del [Decreto n.º 633/1972], en su versión modificada, se aplicarán siempre que:

a) el importe de la contraprestación por las entregas para la exportación contempladas en las letras a) y b) del mismo artículo efectuadas, registradas durante el año anterior, sea superior al diez por ciento del volumen de negocios determinado de conformidad con el artículo 20 del mismo Decreto [...].

[...]

c) la intención de hacer uso de la facultad de efectuar compras o importaciones sin aplicar el impuesto resulta de una declaración elaborada conforme al modelo aprobado mediante Orden del Ministerio de Hacienda en la que se menciona el número de IVA del declarante y la oficina competente, transmitida por vía electrónica a la Agenzia delle entrate [Administración Tributaria], que expide un recibo electrónico. [...]

20 El artículo 2, apartado 1, del mencionado Decreto-ley establece:

«Las personas que efectúen operaciones sin pago del impuesto en ausencia de la declaración prevista en el artículo 1, apartado 1, letra c), estarán sujetas al pago de una multa de dos a seis veces superior al impuesto no recaudado, además de al propio impuesto; si la declaración se hubiera hecho, únicamente los proveedores, los comitentes y los importadores que hayan formalizado la declaración serán responsables del impago del impuesto.»

21 El artículo 3 del decreto legislativo n.º 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n.º 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n.º 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n.º 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n.º 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (Decreto Legislativo n.º 374,

sobre Reorganización de los Organismos Aduaneros y Modificación de los Procedimientos de Liquidación y Control en el marco de la Aplicación de la Directiva 79/695/CEE [del Consejo], de 24 de julio de 1979, y de la Directiva 82/57/CEE [de la Comisión], de 17 de diciembre de 1981, relativas a los Procedimientos de Despacho a Libre Práctica de las Mercancías, así como de la Directiva 81/177/CEE [del Consejo], de 24 de febrero de 1981, y de la Directiva 82/347/CEE [de la Comisión], de 23 de abril de 1982, relativas a los Procedimientos de Exportación de Mercancías Comunitarias), de 8 de noviembre de 1990 (Suplemento ordinario de la GURI n.º 291, de 14 de diciembre de 1990), establece lo siguiente:

«1. Los derechos de aduana se devengarán, liquidarán y percibirán de conformidad con lo dispuesto en el [Decreto n.º 43/1973], y de las demás leyes en materia aduanera, a menos que las leyes específicas al respecto dispongan otra cosa.

2. Los derechos, las exacciones y otros impuestos sobre la importación y la exportación establecidos en los reglamentos de la Unión se devengarán, liquidarán y percibirán de conformidad con las disposiciones de dichos reglamentos, así como, cuando estos últimos remitan a la normativa de los Estados miembros concretos o bien no contengan ninguna disposición al respecto, de conformidad con las normas del [Decreto n.º 43/1973] y de las demás leyes en materia aduanera.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 22 Mediante dos liquidaciones tributarias notificadas los días 15 de mayo de 2017 y 6 de febrero de 2018 a U. I., sociedad establecida en Milán (Italia), la Agencia de Aduanas rectificó 45 y 115 declaraciones de importación, respectivamente, y fijó los importes correspondientes del IVA a la importación adeudado, a saber, 173 561,22 euros y 786 046,24 euros, más los intereses. Asimismo, la citada Agencia consideró que la sociedad U. I., en su calidad de representante aduanera indirecta de las empresas importadoras A. SpA y U. C. Srl, con domicilio social en Roma (Italia) y siendo la primera objeto de un procedimiento de quiebra, era responsable solidaria del pago de dicho impuesto junto con las mencionadas sociedades, en particular, en virtud de los artículos 77 y 84 del código aduanero.
- 23 En sus operaciones de comprobación, la Agencia de Aduanas consideró, en efecto, que las declaraciones de intenciones adjuntas a dichas declaraciones de importación no eran fiables, en la medida en que se basaban en la afirmación errónea de que las mencionadas sociedades importadoras eran exportadores habituales. Pues bien, dado que estas últimas no han realizado operaciones que pudieran estar comprendidas en el conjunto de adquisiciones exentas de IVA, las operaciones de importación comprobadas no estaban exentas de IVA en virtud del artículo 1, letra a), del Decreto-ley n.º 746/1983.
- 24 La sociedad U. I. interpuso sendos recursos contra esas dos liquidaciones ante el órgano jurisdiccional remitente, la Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comisión Tributaria Provincial de Venecia, Italia), con el fin de que se declarara su ilegalidad.
- 25 En este contexto, la sociedad U. I. reconoció haber efectuado, en calidad de representante aduanera indirecta, las operaciones aduaneras controvertidas en nombre propio y por cuenta de dichas sociedades importadoras, sobre la base de mandatos de representación, y reconoció haber presentado en aduana las declaraciones correspondientes. No obstante, alegó que las normas en virtud de las cuales se adoptaron esas liquidaciones, en particular los artículos 77 y 84 del código

aduanero, no podían aplicarse al IVA. Dicha sociedad añadió que, en el ordenamiento jurídico italiano, ninguna disposición establecía la responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto junto con la sociedad importadora por el pago del IVA a la importación y que el reconocimiento de tal responsabilidad solidaria infringía el artículo 201 de la Directiva IVA.

- 26 Por su parte, la Agencia de Aduanas solicitó que se desestimaran los referidos recursos. Señaló que el hecho imponible de la deuda tributaria del IVA en cuestión era, al igual que el de la deuda aduanera, la importación y que ese hecho imponible estaba identificado en la normativa aduanera. A su entender, también procede remitirse a esta normativa para determinar el origen de la deuda correspondiente al IVA a la importación y, por tanto, para determinar que los deudores de dicha deuda son las personas que presentan las mercancías en aduana, a saber, tal como se desprende de la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), el importador y su representante aduanero indirecto, con carácter solidario.
- 27 El órgano jurisdiccional remitente indica que, según esta jurisprudencia, la obligación de pagar el IVA a la importación nace en el momento de la presentación de las mercancías en aduana para entrar en el territorio de la Unión, al igual que los derechos de aduana. Considera que se trata del mismo impuesto que el IVA intracomunitario, como se desprende, en particular, de la sentencia de 17 de julio de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Pues bien, aunque el IVA a la importación no figura entre esos derechos ni entre los impuestos percibidos en la frontera en sentido estricto, sino entre los impuestos regidos por el Derecho nacional, para el órgano jurisdiccional remitente tiene en común con los derechos de aduana el momento de imposición, conforme a lo que establece el artículo 34 del Decreto n.º 43/1973, de modo que, en la medida en que el representante aduanero indirecto presente la declaración de intenciones a la autoridad aduanera incorporándola a su cuenta, sería responsable solidario del pago del IVA.
- 28 Dicho órgano jurisdiccional hace referencia a otra línea de jurisprudencia nacional según la cual, a falta de una disposición expresa de Derecho nacional que disponga, con arreglo al artículo 201 de la Directiva IVA, que las personas «designadas» son deudoras del IVA a la importación, no pueden aplicarse de manera extensiva las normas del Derecho de la Unión relativas a las deudas aduaneras que regulan la responsabilidad solidaria del importador y de su representante aduanero indirecto.
- 29 Dicho órgano jurisdiccional señala además que, si los términos «designadas» o «reconocidas» empleados en ese artículo se interpretan de forma estricta, en el sentido de que el legislador nacional ha de identificar expresamente a las personas obligadas al pago del IVA, en el presente asunto este debe reconocer que las disposiciones nacionales designan exclusivamente al importador como deudor de dicho impuesto. En cambio, en caso de una interpretación amplia de estos términos, el mismo órgano jurisdiccional puede aplicar de manera extensiva las normas nacionales adoptadas para otros gravámenes distintos del IVA a la importación, como puedan ser los derechos de aduana.
- 30 Asimismo, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, la interpretación del artículo 77, apartado 3, del código aduanero y, en particular, la cuestión de si su aplicación debe limitarse a los derechos de aduana, es determinante para la resolución del litigio principal.

- 31 En estas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Venezia (Comisión Tributaria Provincial de Venecia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 201 de la Directiva [IVA], cuando dispone que “en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación”, en el sentido de que se obliga a este último a adoptar una norma estatal en materia de IVA a la importación (impuesto de Derecho interno: [asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) que identifique expresamente a las personas obligadas al pago correspondiente?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 77, apartado 3, del [código aduanero], relativo a las deudas aduaneras de importación, según el cual “en casos de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana”, en el sentido de que el representante indirecto es responsable no solo de los derechos de aduana, sino también del IVA a la importación por el mero hecho de ser la persona “declarante en aduana” en nombre propio?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Admisibilidad

- 32 El Gobierno italiano sostiene que las cuestiones prejudiciales son inadmisibles porque, además de ser ambiguas, carecen de pertinencia para la resolución del litigio principal, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente no aplicó la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) que ya había resuelto la cuestión relativa a las personas responsables del pago del IVA a la importación. Además, por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, no se han precisado las disposiciones nacionales y de la Unión que identifican inequívocamente el hecho imponible del IVA a la importación y los deudores de tal impuesto.
- 33 A este respecto, es preciso recordar que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones prejudiciales planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 34 De ello se deriva que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el órgano jurisdiccional nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o

cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera eficaz a las cuestiones planteadas (sentencia del 19 de diciembre de 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, apartado 25 y jurisprudencia citada).

- 35 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente, además de haber expuesto claramente las razones por las que duda sobre la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión a las que se refieren sus cuestiones prejudiciales, ha indicado que las respuestas a dichas cuestiones eran determinantes para el resultado del litigio principal, en la medida en que la posibilidad de considerar la eventual responsabilidad solidaria de U. I. como representante aduanera indirecta, dependía de esas respuestas. Pues bien, el hecho de que este órgano jurisdiccional no haya aplicado la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) no puede privar de pertinencia a las cuestiones relativas a la interpretación del Derecho de la Unión.
- 36 Además, la petición de decisión prejudicial contiene una descripción del marco fáctico y jurídico del litigio principal, en particular de las disposiciones nacionales que pueden aplicarse y de la jurisprudencia nacional pertinente, suficiente para permitir al Tribunal de Justicia responder de manera eficaz a las dos cuestiones prejudiciales planteadas.
- 37 Por lo tanto, las cuestiones prejudiciales son admisibles.

Segunda cuestión prejudicial

- 38 Mediante su segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer término, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 77, apartado 3, del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, según esta disposición en concreto, el representante aduanero indirecto está obligado al pago de los derechos de aduana devengados por las mercancías que haya declarado en aduana, así como del IVA a la importación correspondiente a esas mismas mercancías.
- 39 Según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión, procede tener en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 40 Procede recordar que, en virtud del artículo 18, apartado 1, del código aduanero, el representante aduanero indirecto actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena. Así, cuando este presenta la «declaración en aduana», tal como se define en el artículo 5, punto 12, de dicho código, lo hace en nombre propio, pero por cuenta de la persona que le ha otorgado un mandato de representación y a la que representa, de modo que, como señala acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, actúa como «declarante» en el sentido del artículo 5, punto 15, del citado código.
- 41 En primer lugar, según el artículo 77, apartado 3, del código aduanero, el declarante es el deudor y, en caso de representación indirecta, es también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.
- 42 Del tenor de esta disposición se infiere que tanto el representante aduanero indirecto, en su condición de declarante, como el importador en cuyo nombre presenta dicha declaración tienen la condición de deudores.

- 43 En segundo lugar, el contexto y los objetivos de la normativa de la que forma parte dicha disposición revelan que esta se refiere exclusivamente a la deuda aduanera, pero no se refiere, también, al IVA a la importación.
- 44 En efecto, por un lado, el artículo 77 del código aduanero figura en la sección 1, capítulo 1, del título III de dicho código, titulados, respectivamente, «Deuda aduanera de importación», «Origen de la deuda aduanera» y «Deuda aduanera y garantías». A este respecto, los apartados 1 y 2 del citado artículo se refieren a la deuda aduanera.
- 45 Por otro lado, según el artículo 5, punto 19, del mencionado código, el «deudor» es «toda persona responsable de una deuda aduanera».
- 46 Por otra parte, el artículo 84 del mismo código se refiere expresamente a la deuda aduanera al establecer que, cuando varias personas sean responsables del pago de los derechos de importación o de exportación correspondientes a tal deuda, lo serán de manera conjunta y solidaria.
- 47 En cuanto al concepto de «deuda aduanera», este se define en el artículo 5, punto 18, del código aduanero como la obligación de pagar el importe de los «derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente».
- 48 Pues bien, el IVA a la importación no forma parte de los «derechos de importación» en el sentido del artículo 5, punto 20, de dicho código, que se refiere a los «derechos de aduana que deben pagarse por la importación de mercancías».
- 49 Como han señalado tanto la Comisión Europea como la sociedad U. I. en sus observaciones escritas, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el IVA que haya de percibirse por la importación de bienes no forma parte de tales derechos de importación [véanse, en este sentido, en relación con el artículo 4, punto 10, del 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), que corresponde al artículo 5, punto 20, del código aduanero, las sentencias de 29 de julio de 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, apartado 47, y de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, apartado 81].
- 50 Por último, la normativa de la Unión en materia del IVA, en particular el artículo 201 de la Directiva IVA, no remite a las disposiciones del código aduanero en lo que respecta a la obligación de pagar dicho impuesto, sino que establece que la mencionada obligación incumbe a la persona o las personas designadas o reconocidas por el Estado miembro de importación, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia [véase, en este sentido, por lo que respecta al artículo 21, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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), que corresponde al artículo 201 de la Directiva IVA, la sentencia de 29 de julio de 2010, Pakora Pluss C-248/09, EU:C:2010:457, apartado 52].
- 51 De ello se desprende que, en virtud del artículo 77, apartado 3, de dicho código, por lo que se refiere al pago del IVA a la importación, la responsabilidad del representante aduanero indirecto no puede vincularse con la del importador que le ha otorgado un mandato de representación y al que representa.

- 52 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 77, apartado 3, del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, según esta disposición en concreto, el representante aduanero indirecto es responsable únicamente del pago de los derechos de aduana devengados por las mercancías que haya declarado en aduana, pero no lo es, además, del IVA a la importación correspondiente a esas mismas mercancías.

Primera cuestión prejudicial

- 53 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 201 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación, solidariamente con la del importador, puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan expresamente como deudor de dicho impuesto.
- 54 Con carácter preliminar, por lo que respecta al IVA a la importación y a los derechos de aduana, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, estos últimos presentan características esenciales comparables en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana [sentencias de 10 de julio de 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, apartado 41, y de 3 de marzo de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lugar de origen del IVA), C-7/20, EU:C:2021:161, apartado 29 y jurisprudencia citada].
- 55 Del tenor del artículo 201 de la Directiva IVA, según el cual será deudora del IVA a la importación «la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación», se desprende que este artículo confiere una facultad de apreciación a los Estados miembros para designar a las personas deudoras de dicho impuesto, lo que se confirma en el considerando 43 de la referida Directiva, al afirmar que aquellos deben tener plena libertad para designar al deudor del impuesto a la importación.
- 56 Así, aunque de dicho artículo se deduce que los Estados miembros deben designar al menos a una persona como deudor de ese impuesto, son libres de designar a varias personas, lo que igualmente se desprende del considerando 44 de la citada Directiva, a tenor del cual conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.
- 57 Por consiguiente, habida cuenta de la facultad de apreciación que el artículo 201 de la Directiva IVA confiere a los Estados miembros, estos pueden, ciertamente, establecer, a efectos de la aplicación de ese artículo, que los deudores de los derechos de aduana sean también deudores del IVA a la importación y, en particular, que el representante aduanero indirecto sea responsable solidario del pago de dicho impuesto junto con la persona que le haya otorgado un mandato de representación y a la que represente.
- 58 A este respecto, conviene recordar que, según el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, la Directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

- 59 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones de una directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad necesarias para cumplir la exigencia de seguridad jurídica (sentencia de 24 de octubre de 2013, Comisión/España, C-151/12, EU:C:2013:690, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 60 A tal efecto, es indispensable que la situación jurídica derivada de las medidas nacionales de adaptación del Derecho interno a una directiva sea suficientemente precisa y clara para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de febrero de 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, apartado 60).
- 61 Además, el principio de seguridad jurídica exige, en particular, que las normas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas [sentencias de 30 de abril de 2019, Italia/Consejo (Cuota de pesca del pez espada del Mediterráneo), C-611/17, EU:C:2019:332, apartado 111, y de 26 de marzo de 2020, Hungeod y otros, C-496/18 y C-497/18, EU:C:2020:240, apartado 93 y jurisprudencia citada].
- 62 En estas circunstancias, incumbe a los Estados miembros, a efectos de la aplicación del artículo 201 de la Directiva IVA, designar o reconocer a la persona o las personas deudoras del IVA a la importación mediante disposiciones nacionales suficientemente claras y precisas, dentro del respeto del principio de seguridad jurídica.
- 63 De ello se deduce que una hipotética responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación establecida por un Estado miembro, solidariamente con la persona que le ha otorgado un mandato de representación y a la que representa, debe contemplarse, de manera explícita e inequívoca, mediante disposiciones nacionales de esa índole.
- 64 En el presente caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único competente para interpretar el Derecho nacional, apreciar, a la luz de todas las disposiciones del Derecho italiano, si tales disposiciones y, en particular, los artículos 34 y 38 del Decreto n.º 43/1973, el artículo 3, apartado 2, del Decreto Legislativo n.º 374, de 8 de noviembre de 1990, mencionado en el apartado 21 de la presente sentencia, y los artículos 1 y 70, apartado 1, del Decreto n.º 633/1972, a los que se ha referido el Gobierno italiano, o el artículo 2, apartado 1, del Decreto-ley n.º 746/1983, citado por la Comisión, designan o reconocen explícita e inequívocamente al representante aduanero indirecto como responsable del pago del IVA a la importación, además de ser, según se desprende de los apartados 42, 46 y 52 de la presente sentencia, deudor de los derechos de aduana solidariamente con el importador que le ha otorgado un mandato de representación y al que representa, de conformidad con los artículos 77, apartado 3, y 84 del código aduanero.
- 65 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 201 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación, solidariamente con la del importador, no puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan, de manera explícita e inequívoca, como deudor de dicho impuesto.

Costas

- 66 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:

- 1) El artículo 77, apartado 3, 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, según esta disposición en concreto, el representante aduanero indirecto es responsable únicamente del pago de los derechos de aduana devengados por las mercancías que haya declarado en aduana, pero no lo es, además, del impuesto sobre el valor añadido a la importación correspondiente a esas mismas mercancías.
- 2) El artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del impuesto sobre el valor añadido a la importación, solidariamente con la del importador, no puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan, de manera explícita e inequívoca, como deudor de dicho impuesto.

Firmas