Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 2 de junio de 2016 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Régimen de depósito aduanero — Régimen de tránsito externo — Deuda aduanera originada a raíz del incumplimiento de una obligación — Exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido»

En los asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo, Alemania), mediante resoluciones de 18 de febrero de 2014, recibidas en el Tribunal de Justicia, respectivamente, el 8 y el 12 de mayo de 2014, en los procedimientos entre

Eurogate Distribution GmbH

y

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

y

DHL Hub Leipzig GmbH

y

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. F. Biltgen y, A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de noviembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Eurogate Distribution GmbH y DHL Hub Leipzig GmbH, por el Sr. U. Schrömbges, Rechtsanwalt;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre del Hauptzollamt Hamburg-Stadt, por el Sr. J. Thaler, en calidad de agente;

— en nombre del Hauptzollamt Braunschweig, por el Sr. F. Zimmerer, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. K. Karavasili, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y por los Sres. M. Wasmeier y A. Caeiros, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de enero de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial se refieren a la interpretación de los artículos 204 y 236 del Reglamento (CEE) n.º 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO 2005, L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»); del artículo 7, del artículo 10, apartado 3, párrafo segundo, y del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO 2004, L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 30 y 61 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»).

2 Estas peticiones se han presentado en dos litigios entre, por una parte, Eurogate Distribution GmbH (en lo sucesivo, «Eurogate») y el Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Aduana principal de la ciudad de Hamburgo, Alemania), y, por otra parte, DHL Hub Leipzig GmbH (en lo sucesivo, «DHL») y el Hauptzollamt Braunschweig (Aduana principal de Brunswick, Alemania), en relación con la obligación impuesta a esas empresas de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) al haberse originado una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los hechos del litigio principal acaecieron en los años 2006 y 2011. Por consiguiente, las normas aplicables son la Sexta Directiva en el asunto C-226/14 y la Directiva IVA en el asunto C-228/14.

Sexta Directiva

4 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

[...]

2. Las importaciones de bienes.»

5 El artículo 7 de la referida Directiva establece:

«1. Se considerará "importación de un bien":

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos [23 CE y 24 CE] o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del [Tratado CECA], que no esté en libre práctica;

b) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere la letra a).

2. La importación de un bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a) se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra B, letras a), b), c) y d) en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

Del mismo modo, en caso de que un bien de los mencionados en la letra b) del apartado 1 se halle desde su entrada en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes previstos en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 33 *bis*, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes mencionados.»

6 El artículo 10, apartado 3, de la misma Directiva dispone:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. En el caso de bienes que, desde su entrada en el interior de la Comunidad, se encuentren al amparo de cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan dichos regímenes.

[...]»

7 El artículo 17 de la Sexta Directiva dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le hayan sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

[...]»

8 Con arreglo al artículo 21 de la Directiva:

«Serán deudores del [IVA]:

[...]

2. En operaciones de importación: la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.»

Directiva IVA

9 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA señala lo siguiente:

«Están sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

10 El artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone:

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]»

11 El artículo 30 de dicha Directiva establece:

«Se considerará "importación de bienes" la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.

Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad.»

12 El artículo 60 de la Directiva IVA dispone:

«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 Comunidad.»

13 El artículo 61 de dicha Directiva dispone:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 o en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes o situaciones.

Del mismo modo, en caso de que un bien que se encuentre en libre práctica se halle desde su introducción en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes o situaciones contemplados en los artículos 276 y 277, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes o situaciones mencionados.»

14 El artículo 70 de la Directiva establece:

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

15 A tenor del artículo 71, apartado 1, de la citada Directiva:

«En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, 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.»

16 El artículo 167 de la Directiva IVA establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

17 El artículo 168 de la Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

e) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

18 El artículo 201 de dicha Directiva establece:

«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

19 El artículo 4, puntos 7 y 10, del Código aduanero establece lo siguiente:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

7) como mercancías comunitarias: mercancías;

— que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad. Las mercancías obtenidas a partir de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo no se considerará que tienen carácter comunitario, en los casos de importancia económica particular determinados según el procedimiento del Comité;

— importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas a libre práctica;

— que se obtengan en el territorio aduanero de la Comunidad a partir de mercancías a que se hace referencia en el segundo guion exclusivamente, o bien a partir de las mercancías a que se hace referencia en los guiones primero y segundo;

[...]

10) derechos de importación:

— los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,

[...]»

20 Con arreglo al artículo 79 de este Código:

«El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

[...]»

21 El artículo 89, apartado 1, de dicho Código establece:

«El régimen económico de suspensión se liquidará cuando las mercancías o, en su caso, los productos compensadores o transformados incluidos en dicho régimen reciban un nuevo destino aduanero autorizado.»

22 El artículo 91 del Código aduanero dispone:

«1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial;

[...]

2. La circulación contemplada en el apartado 1 podrá efectuarse:

a) bien al amparo del régimen de tránsito comunitario externo;

[...]»

23 El artículo 92 de dicho Código indica lo siguiente:

«1. El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.

2. Las autoridades aduaneras liquidarán el régimen de tránsito externo cuando estén en condiciones de determinar, sobre la base de la comparación de los datos disponibles en la aduana de origen y de los disponibles en la aduana de destino, que el régimen ha finalizado correctamente.»

24 Con arreglo al artículo 96 del citado Código:

«1. El obligado principal es el titular del régimen de tránsito comunitario externo. El obligado principal deberá:

a) presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras;

b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.

2. Sin perjuicio de las obligaciones del obligado principal contempladas en el apartado 1, el transportista o el destinatario de las mercancías que las acepte sabiendo que están bajo régimen de tránsito comunitario también deberá presentarlas intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras.»

25 El artículo 98, apartado 1, del mismo Código establece:

«El régimen de depósito aduanero permitirá el almacenamiento en un depósito aduanero:

a) de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial,

[...]»

26 El artículo 105 del Código aduanero dispone:

«La persona designada por las autoridades aduaneras deberá llevar, en la forma acordada por dichas autoridades, una contabilidad de existencias de todas las mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero. La contabilidad de existencias no será necesaria cuando el depósito público esté gestionado por las autoridades aduaneras.

[...]»

27 El artículo 204 de este Código dispone:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre,

o

b) la inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen o para la concesión de un derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales,

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.

2. La deuda aduanera se originará o bien en el momento en que deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al origen de la deuda aduanera, bien en el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado cuando *a posteriori* se descubra que no se cumplía efectivamente alguna de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen o para la concesión del derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales.

3. El deudor será la persona que, según el caso, deba cumplir las obligaciones que entrañe la estancia en depósito temporal de una mercancía sujeta a derechos de importación o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía, o que deba respetar las condiciones fijadas para la inclusión de la mercancía en este régimen.»

28 A tenor del artículo 236 de dicho Código:

«1. Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron, su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

Se procederá a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se contrajeron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

No se concederá ninguna devolución ni condonación cuando los hechos que hayan dado lugar al pago o a la contracción de un importe que no era legalmente debido sean el resultado de una maniobra del interesado.

2. La devolución o la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Este plazo se prorrogará si el interesado aporta la prueba de que no pudo presentar su solicitud en dicho plazo por caso fortuito o de fuerza mayor.

Las autoridades aduaneras procederán de oficio a la devolución o a la condonación cuando comprueben por sí mismas, durante este plazo, la existencia de cualquiera de los casos descritos en los párrafos primero y segundo del apartado 1.»

Reglamento de aplicación

29 El artículo 866 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones previstas en materia de prohibición o de restricción eventualmente aplicables a la mercancía de que se trate, cuando haya nacido una deuda aduanera de importación, en virtud de lo dispuesto en los artículos 202, 203, 204 o 205 del Código [aduanero] y los derechos de importación hayan sido pagados, la mercancía de que se trata se considerará como mercancía comunitaria sin que sea necesario hacer una declaración de despacho a libre práctica».

Derecho alemán

30 El artículo 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 (en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«(1) Están sujetas al impuesto las operaciones siguientes:

1. las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio alemán por una empresa en el marco de su actividad;

[...]

4. las importaciones de bienes a Alemania [...] (impuesto sobre el volumen de negocios por importación);

[...]»

31 El artículo 5 de la UStG establece:

«[...]

(2) El Ministerio de Hacienda federal puede disponer la exención o reducción del impuesto por vía reglamentaria [...]

[...]

5. respecto a los bienes que sólo son importados de manera temporal para ser nuevamente exportados acto seguido en régimen de vigilancia aduanera;

[...]

(3) El Ministerio de Hacienda federal puede disponer por vía reglamentaria la devolución o condonación parcial o total de impuestos sobre el volumen de negocios por importación mediante la aplicación analógica de los requisitos de las disposiciones del Consejo o de la Comisión de las Comunidades Europeas que regulan la devolución o condonación de los derechos de importación.

[...]»

32 El artículo 13 de la UStG establece:

«(1) El impuesto se origina:

1. por las entregas de bienes y otras prestaciones [...]

[...]

(2) Se aplicará al impuesto sobre el volumen de negocios por importación lo dispuesto en el artículo 21, apartado 2.

[...]»

33 El artículo 15, apartado 1, de la UStG dispone:

«El empresario puede deducir los siguientes importes de los impuestos soportados:

1. el impuesto legalmente devengado por suministros y otras prestaciones que son realizadas por otro empresario para su empresa;

2. el impuesto sobre el volumen de negocios por importación originado respecto a bienes que son importados para su empresa con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 4;

[...]»

34 El artículo 21 de la UStG es del siguiente tenor:

«(1) El impuesto sobre el volumen de negocios por importación es un impuesto sobre el consumo a efectos del Código general tributario (Abgabenordnung).

(2) Las reglas aduaneras se aplicarán por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios por importación, con excepción de las normas sobre el perfeccionamiento activo en el sistema de devolución y las relativas al perfeccionamiento pasivo.

[...]»

35 El artículo 1, apartado 2, de la Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (Reglamento Federal sobre la exención del impuesto sobre el volumen de negocios por importación), de 11 de agosto de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (BGBl. 2004 I, p. 21), establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 11, quedará exenta del impuesto sobre el volumen de negocios por importación la importación temporal de bienes que:

1. con arreglo a los artículos 137 a 144 del Código aduanero, puedan ser importados con exención de los derechos de importación mencionados en el artículo 4, apartado 10, del Código aduanero [...]

[...]

mediante la aplicación analógica de las normas antes citadas y de sus correspondientes normas de desarrollo. De ellas se exceptúan las normas sobre la aplicación temporal en caso de exención parcial de los derechos de importación mencionados en el artículo 4, apartado 10, del Código aduanero.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-226/14

36 Eurogate está autorizada a gestionar un depósito aduanero privado desde el año 2006. La contabilidad de existencias de este depósito se lleva mediante un programa informático.

37 Como depositaria, Eurogate introdujo en su depósito aduanero privado mercancías no comunitarias procedentes de sus clientes con el fin de reexportarlas fuera del territorio de la Unión Europea. Al retirarse las mercancías del depósito aduanero se realizaron declaraciones en aduana para su reexportación.

38 Durante una inspección aduanera realizada el 31 de enero de 2007, se comprobó que las salidas de las mercancías controvertidas habían sido inscritas en la contabilidad de existencias entre 11 y 126 días después de su salida efectiva, es decir, en una fecha excesivamente tardía según el artículo 105, párrafo primero, del Código aduanero, en relación con los artículos 529, apartado 1, y 530, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

39 Mediante notificación de liquidación de 1 de julio de 2008, la oficina aduanera principal de la ciudad de Hamburgo reclamó los derechos de aduana y de IVA por importación correspondientes a las mercancías inscritas de forma extemporánea en la contabilidad de existencias. Eurogate interpuso una reclamación contra esa liquidación.

40 Tras condonar una parte de esos derechos mediante una liquidación de 11 de agosto de 2009, la aduana principal de Hamburgo desestimó por infundada la reclamación de Eurogate respecto a los otros derechos devengados mediante resolución de 8 de diciembre de 2009, al considerar que las inscripciones extemporáneas en la contabilidad de existencias debían calificarse de incumplimiento de las obligaciones que le incumbían con arreglo al régimen de depósito aduanero y que, en consecuencia, dicho incumplimiento había originado una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, del Código aduanero.

41 Eurogate interpuso un recurso ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo, Alemania) en el que solicitaba la anulación de la liquidación de 1 de julio de 2008, modificada por la de 11 de agosto de 2009 y confirmada por la resolución de 8 de diciembre de 2009, y alegaba, en particular, que las inscripciones extemporáneas de salida del depósito aduanero en la contabilidad material no suponían incumplimiento de sus obligaciones a efectos del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, ya que esa obligación de inscripción, que se desprende de lo dispuesto conjuntamente por los artículos 105 del Código aduanero y 530, apartado 3, del Reglamento de aplicación, sólo debe verificarse después de la liquidación del régimen de depósito aduanero.

42 La cuestión de la determinación de los derechos de aduana se sometió a la consideración del Tribunal de Justicia en un asunto que dio lugar a la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 En el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero debía interpretarse en el sentido de que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir la salida de la mercancía de un depósito aduanero en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada.

44 Respecto al IVA por importación, Eurogate impugna la liquidación de este impuesto porque, con independencia de que se origine la deuda aduanera, no concurren los requisitos para la exacción del IVA por importación, pues la mercancía de que se trata no ha entrado en el circuito económico de la Unión.

45 La aduana principal de Hamburgo responde a esta alegación que el nacimiento de la deuda aduanera implica asimismo el de una deuda de IVA por importación, ya que la legislación nacional del impuesto sobre el volumen de negocios y la normativa de la Unión en materia de IVA remiten al Derecho aduanero.

46 En este sentido, el tribunal remitente recuerda que esta motivación corresponde a la jurisprudencia de los tribunales alemanes, lo que implicaría desestimar el recurso por este motivo, pues no concurre ninguno de los requisitos para la exención del impuesto por importación mencionadas en el artículo 5

de la UStG y en el artículo 1, apartado 2, del Reglamento federal relativo a la exención del impuesto sobre el volumen de negocios por importación, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal.

47 No obstante, el tribunal remitente se pregunta, por una parte, si el IVA por importación se devenga necesariamente en caso de originarse una deuda aduanera de importación con arreglo al artículo 204 del Código aduanero y, por otra parte, si un depositario aduanero como la demandante en el litigio principal puede ser, en algún caso, deudor del IVA.

48 En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Va en contra de lo dispuesto en la Sexta Directiva percibir un impuesto sobre el volumen de negocios devengado por la importación de bienes que se reexporten como mercancías no comunitarias, respecto a las cuales, sin embargo, se hubiera originado una deuda aduanera debido al incumplimiento de una obligación según el artículo 204 del Código aduanero; en el presente asunto, no cumplimiento a su debido tiempo de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista al efecto la salida de las mercancías de un depósito de aduanas a más tardar en el momento en que se produce esa salida?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿Obligan las disposiciones de la Sexta Directiva en tales casos a recaudar el impuesto sobre el volumen de negocios por la importación de los bienes o disponen a este respecto los Estados miembros de un cierto margen de discrecionalidad?

y

3) ¿Es un depositario que custodia en su depósito aduanero un bien procedente de un país tercero en virtud de un contrato de servicio sin poder de disposición sobre dicho bien deudor del impuesto sobre el volumen de negocios por la importación originado a causa del incumplimiento de la obligación que le impone el artículo 10, apartado 3, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 204, apartado 1, del Código aduanero, aunque no utilice el bien para las necesidades de sus propias operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?»

Asunto C-228/14

49 El 5 de enero de 2011 se inició un procedimiento de tránsito externo T 1 en relación con mercancías no comunitarias. Después de iniciarse el procedimiento, las mercancías debían ser transportadas dentro del plazo establecido, y como muy tarde el 12 de enero de 2011, hacia Macao (China) pasando por la aduana del aeropuerto de Hannover (Alemania) o de Leipzig (Alemania). DHL, que es un transportista a efectos de lo expresado en el artículo 96, apartado 2, del Código aduanero, olvidó presentar las mercancías en la aduana del aeropuerto de Leipzig antes de expedirlas a Macao.

50 No se pudo liquidar el régimen de tránsito con arreglo al artículo 366, apartado 2, del Reglamento de aplicación, al no poder presentarse los documentos requeridos.

51 El 8 de agosto de 2011, la aduana principal de Brunswick notificó a DHL, con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, una liquidación que determinaba un IVA por importación cifrado en 6 002,01 euros. No se presentó reclamación alguna.

52 El 29 de febrero de 2012, DHL solicitó la devolución del IVA por importación satisfecho en virtud de aquella liquidación, al amparo del artículo 236 del Código aduanero.

53 Mediante resoluciones de 28 de marzo de 2012 y de 5 de julio del mismo año, la aduana principal de Brunswick denegó la solicitud de devolución de los derechos de importación y la reclamación de DHL.

54 DHL interpuso un recurso ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo) alegando que en ningún caso puede recaudarse el IVA sobre mercancías en tránsito que no han entrado en el circuito económico alemán.

55 En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se considera que el IVA a la importación sobre bienes que han sido reexportados en cuanto mercancías no comunitarias bajo control aduanero pero por los que, por incumplimiento de una obligación contemplada en el artículo 204 del Código aduanero (en este caso, incumplimiento del plazo para liquidar el régimen de tránsito externo presentando la mercancía ante la autoridad aduanera competente antes de ser trasladada al tercer país), ha nacido una deuda aduanera, no ha sido legalmente devengado en el sentido del artículo 236, apartado 1, del Código aduanero, en relación con las disposiciones de la Directiva IVA, al menos, cuando se reclama la deuda a quien debió haber cumplido dicha obligación, pese a no haber estado facultado para disponer de los bienes?»

56 Por auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 2014 se ordenó la acumulación de los asuntos C-226/14 y C-228/14, a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial en el asunto C-226/14

57 Mediante su primera cuestión prejudicial en el asunto C-226/14, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el IVA sobre mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias se devenga en caso de que se origine una deuda aduanera exclusivamente por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 204 del Código aduanero.

58 Con carácter preliminar, es importante recordar que, a tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las importaciones de bienes y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

59 En primer término debe comprobarse si unas mercancías como las del litigio principal fueron objeto de importación en el sentido del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva.

60 Con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera «importación de un bien» la entrada en el interior de la Unión de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 23 CE y 24 CE.

61 Por su parte, el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa que, cuando un bien se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, [parte] B, letras a), b), c) y d), de la misma Directiva, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

62 En el caso de autos, las mercancías en cuestión en el litigio principal, procedentes de un país tercero, se colocaron al amparo del régimen de depósito aduanero de un Estado miembro antes de ser reexportadas fuera del territorio aduanero.

63 Por consiguiente, esas mercancías se colocaron desde su entrada en el interior de la Unión, donde permanecieron hasta la fecha de su reexportación al amparo de uno de los regímenes contemplados en el artículo 16, apartado 1, parte B, letra c), de la Sexta Directiva.

64 Debe recordarse que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 35 de la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto la salida de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada, según lo establecido en el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

65 No obstante, en el litigio principal ha quedado acreditado que el incumplimiento de dicha obligación se comprobó después de la reexportación de las mercancías de que se trata. Por ello, esas mercancías estaban amparadas por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación, y no se discute que no existía riesgo alguno de que entraran en el circuito económico de la Unión. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 97 de sus conclusiones, a la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la singular 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, esto es, del acto gravado por el IVA.

66 Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata en el litigio principal aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, a pesar de encontrarse materialmente en el territorio de la Unión, no puede considerarse que hubieran sido objeto de una «importación» a efectos del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 46).

67 En consecuencia, dado que no hubo importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva. (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 48).

68 Como señala correctamente la Comisión Europea, la sentencia de 15 de mayo de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) no puede cuestionar esta respuesta. En el asunto que dio lugar a aquella sentencia, se aplicó el artículo 866 del Reglamento de aplicación, el cual establece que, cuando haya nacido una deuda aduanera de importación, en virtud de lo dispuesto, en particular, en los artículos 203 o 204 del Código aduanero y los derechos de importación hayan sido pagados, la mercancía de que se trata se considerará como mercancía comunitaria sin que sea necesario hacer una declaración de despacho a libre práctica.

69 Sin embargo, como ha señalado el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, el ámbito de aplicación de dicho artículo 866 se contrae al supuesto de las mercancías que se encuentran en el territorio aduanero de la Unión y no a las mercancías que hayan sido reexportadas. Pues bien, se

desprende del apartado 65 de la presente sentencia que las mercancías de que se trata en el litigio principal ya habían salido del territorio aduanero de la Unión y, por lo tanto, no podían entrar materialmente en su circuito económico.

70 Por consiguiente, como ha señalado el Abogado General en los puntos 86 y 87 de sus conclusiones, el artículo 866 del Reglamento de aplicación no puede aplicarse al litigio principal porque la deuda aduanera correspondiente a las mercancías litigiosas, que permanecieron sometidas ininterrumpidamente a un régimen suspensivo, sólo se originó después de su reexportación. En efecto, dichas mercancías abandonaron el régimen de depósito aduanero exclusivamente con motivo de su reexportación, por lo que no se produjo ninguna importación.

71 Atendiendo a las expresadas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-226/14 que el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias no se devenga cuando esas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en ese precepto en la fecha de su reexportación, sino que han abandonado esos regímenes con motivo de dicha reexportación, y ello aun cuando se haya originado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera en el asunto C-226/14

72 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-226/14, no es necesario responder a las cuestiones segunda y tercera allí planteadas.

Sobre la cuestión prejudicial planteada en el asunto C-228/14

73 Mediante su cuestión en el asunto C-228/14, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero comunitario, en relación con lo dispuesto en la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que el IVA por importación de mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias sometidas a vigilancia aduanera, pero que han originado una deuda aduanera debido al incumplimiento de una obligación establecida en el artículo 204 del Código aduanero, no se entiende legalmente devengado cuando la persona considerada deudor es aquella a quien incumbía la obligación incumplida sin estar facultada para disponer de esas mercancías.

74 Con carácter preliminar, debe recordarse que la norma aplicable en el asunto C-228/14 es la Directiva IVA. No obstante, puesto que los preceptos de esta Directiva aplicables al presente asunto se corresponden con los artículos de la Sexta Directiva aplicables en el asunto C-226/14, procede remitir *mutatis mutandis* al análisis del Tribunal de Justicia llevado a cabo en los apartados 58 a 61 de esta sentencia, con objeto de comprobar previamente si en efecto se ha devengado el IVA.

75 A este respecto, las mercancías litigiosas en el asunto principal, procedentes de un país tercero, fueron sometidas al régimen de tránsito externo antes de ser reexportadas fuera del territorio aduanero.

76 Por consiguiente, desde el momento de su entrada en la Unión, esas mercancías se colocaron al amparo de uno de los regímenes establecidos en el artículo 61, párrafo primero, de la Directiva IVA.

77 Se desprende de la resolución de remisión que el incumplimiento de la obligación de liquidación del procedimiento de tránsito externo mediante la presentación de las mercancías de que se trata en el procedimiento principal ante la aduana competente antes de su expedición con destino a un país tercero originó una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, lo cual no discuten las partes del citado litigio principal. No obstante, debe señalarse que esas mercancías, que fueron reexportadas sin entrar en el circuito económico de la Unión, permanecieron, por ello, en régimen de tránsito externo hasta la fecha de su reexportación.

78 Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, a pesar de haber sido introducidas materialmente en el territorio de la Unión, no puede considerarse que hubieran sido objeto de una «importación» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 46).

79 En consecuencia, dado que no se había producido una importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 48).

80 De ello se deriva que, al faltar el hecho que determina el devengo del IVA, esto es, la importación, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, ya no cabe plantearse la cuestión de la identidad del deudor.

81 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 4, apartado 10, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que los derechos de importación no incluyen el IVA que haya de percibirse por la importación de bienes (sentencia de 29 de julio de 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, apartado 47).

82 Por consiguiente, el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero, que establece la devolución de los derechos de importación siempre que se compruebe que, en el momento en que se pagaron, su importe no era legalmente debido, no puede incluir la devolución del IVA.

83 Vistas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada en el asunto C-228/14 que el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero, en relación con lo dispuesto en la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, no existe ningún deudor del IVA, dado que no se devenga el IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias cuando estas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en el artículo 61 de la Directiva IVA, y ello aun cuando se haya generado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Código aduanero. El artículo 236 del citado Código debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse en situaciones relacionadas con la devolución del IVA.

Costas

84 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

1) **El artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004, debe interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias no se devenga cuando esas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en ese precepto en la fecha de su reexportación, sino que han abandonado esos regímenes con motivo de dicha reexportación, y ello aun cuando se haya originado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Reglamento (CEE) n.º 2913/1992 del Consejo,**

de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005.

2) **El artículo 236, apartado 1, del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005, en relación con lo dispuesto en 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, en una situación como la del litigio principal, no existe ningún deudor del impuesto sobre el valor añadido, dado que no se devenga el impuesto sobre el valor añadido sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias cuando estas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en el artículo 61 de dicha Directiva, y ello aun cuando se haya generado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Reglamento n.º 2913/1992, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005. El artículo 236 del citado Reglamento debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse en situaciones relacionadas con la devolución del impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas