



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 11 JULIO DE 2002

■ **Asunto:** C-371/99

■ **Partes:** Liberexim BV / Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Importación mediante abandono de un régimen aduanero – Transporte por carretera en régimen TIR o en régimen de tránsito comunitario externo – Cambio de camión tractor – Descarga del remolque con destrucción del precinto – Sustracción a la vigilancia aduanera”
(Sala Quinta)

I. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de en qué momento y en qué lugar determinadas mercancías transportadas por carretera en régimen aduanero transitorio comunitario externo, a consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, se consideran que abandonan el citado régimen a efectos de sujeción al IVA de acuerdo con el art. 7 apartado 3 de la Sexta Directiva.

Para ello, según la Sentencia, y a efectos de IVA, habrá que verificar en primer lugar lo que disponen las normas aduaneras y en particular los Reglamentos 2726/90 y 2144/87 y, de acuerdo con estas disposiciones, se desprende que cuando una irregularidad se produce y es comprobada en el territorio de un Estado miembro, las autoridades competentes de dicho Estado deberán proceder a la recaudación de los derechos si aquélla fuese calificada de sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, no bastando que se produzcan irregularidades, si no se produce dicha sustracción a la vigilancia aduanera.

De ello se deduce que el momento y el lugar en que se produce el abandono del régimen del tránsito comunitario externo es necesariamente el momento y el lugar del

Estado miembro que se haya cometido la primera irregularidad, (aún cuando atravesase varios Estados) y que pueda calificarse de sustracción a la legislación aduanera, o sea, que impida a las autoridades aduaneras a realizar los controles necesarios en este régimen.

Por consiguiente, si en un caso como éste, en que se rompen precintos, descargan mercancías, se comercializan, y constituyen una sustracción a la vigilancia aduanera, e implican por consiguiente el abandono del régimen transitorio comunitario externo, a efectos de devengo del IVA. También declara la Sentencia que para que esto se produzca, no se requiere la existencia de ningún elemento intencionado.

2. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 23 de junio de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CE 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, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Liberexim BV (en lo sucesivo, “Liberexim”) y el Staatssecretaris van Financiën, sobre la obligación a que fue sometida Liberexim de pagar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”), por la importación ilegal en los Países Bajos de partidas de leche en polvo.

2.1. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Durante los meses de octubre y noviembre de 1993, se transportaron a los Países Bajos varias partidas de leche en polvo procedentes de Lituania. En dos ocasiones, el transporte de dichas partidas se realizó desde Lituania al amparo de cuadernos TIR, a los que se refiere el artículo 3, letra b), del Convenio TIR (en lo sucesivo, “cuadernos TIR”). En siete ocasiones, el transporte se realizó desde la frontera del territorio aduanero de la Comunidad al amparo de documentos T1, a los que se refiere el artículo 15 del Reglamento nº 2726/90 (en lo sucesivo, “documentos T1”).

Las referidas partidas se cargaron en Lituania en medios de transporte consistentes en un camión tractor con semirremolque, matriculados ambos en dicho país. Las partidas transportadas al amparo de los cuadernos TIR entraron por Alemania en el territorio aduanero comunitario con arreglo a las formalidades obligatorias establecidas al respecto y fueron reexpedidas acompañadas de los cuadernos TIR. Las demás partidas, tras ser cargadas en los medios de transporte mencionados, se transportaron al territorio aduanero comunitario en un transbordador para, después de su llegada a Alemania, ser trans-

portadas a continuación bajo el control de la aduana. Estas últimas partidas fueron objeto de una declaración de inclusión en un régimen de tránsito comunitario externo por parte de un comisionista de aduanas establecido en el puerto de llegada.

De conformidad con la normativa aplicable, se consignaron las matrículas tanto del camión tractor como del semirremolque en los cuadernos TIR y los documentos T1.

En los cuadernos TIR y los documentos T1 se indicaba que las partidas de leche en polvo debían ser entregadas en Portugal. Sin embargo, dichas mercancías se transportaron hasta un terreno situado en Alemania, cerca de la frontera con los Países Bajos, donde se desenganchó el semirremolque del primer camión tractor y se enganchó a un camión tractor con matrícula neerlandesa, sin informar de ello a las autoridades aduaneras.

A continuación, las mercancías se transportaron a territorio neerlandés. No fueron presentadas, acompañadas de los cuadernos TIR o los documentos T1 correspondientes, ni en las aduanas de destino previstas en dichos cuadernos y documentos, como establece el artículo 22, apartado 1, del Reglamento n° 2726/90, ni en ninguna aduana de destino situada en los Países Bajos.

Tras ser vendidas a Liberexim y revendidas posteriormente por ésta a una tercera empresa neerlandesa, las mercancías fueron transportadas por encargo de esta última empresa a almacenes situados en los Países Bajos.

Al considerar que el artículo 18, apartado 1, letra c), de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968 era aplicable, porque las partidas de leche en polvo habían abandonado en los Países Bajos el régimen aduanero, el Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (inspector del servicio tributario, Países Bajos), mediante escrito de 26 de enero de 1996 requirió a Liberexim para que pagara la cantidad de 70.676,10 NLG en concepto de IVA.

Al ser desestimada la reclamación formulada ante dicha autoridad por Liberexim, ésta interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Arnhem.

Mediante sentencia de 18 de marzo de 1998, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso interpuesto por Liberexim. El Gerechtshof consideró, por un lado, que, con arreglo al artículo 18 de la Wet op de omzetbelasting 1968, el devengo del impuesto por la importación de mercancías se produce, en particular, cuando las mercancías abandonan un régimen aduanero en los Países Bajos y, por otro lado, que las mercancías objeto de controversia en el procedimiento principal habían abandonado el régimen de tránsito comunitario externo en los Países Bajos y no en Alemania, como sostenía Liberexim.

Liberexim interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alegó que el IVA se devengó en Alemania, porque desde el primer momento se pretendió transportar las mercancías a un lugar de destino distinto al señalado en los cuadernos TIR y los documentos T1. Por tanto, no se respetaron las condiciones del régimen de tránsito comunitario externo.

En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pretende básicamente que se dilucide, cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, se introducen en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, cuál de dichos actos determina el momento y el lugar en que las referidas mercancías abandonan el citado régimen a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva. Pregunta, asimismo, si el acto que puede determinar de este modo el abandono del régimen de tránsito comunitario externo, para producir tal efecto debe estar motivado por la intención de poner en circulación dichas mercancías en la Comunidad sin cumplir las disposiciones comunitarias aplicables.

Con carácter preliminar, procede señalar que de la resolución de remisión se desprende que las mercancías objeto del litigio principal se introdujeron en la Comunidad bajo dos regímenes diferentes, a saber, el régimen derivado del Convenio TIR. No obstante, en sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente únicamente hace mención al régimen de tránsito comunitario externo.

Procede señalar a este respecto, como indicó el Abogado General en el punto 92 de sus conclusiones, que las normas de que se trata del Convenio TIR son análogas a las normas correspondientes del Reglamento n° 2726/90. Por tanto, debe adoptarse el análisis realizado por la presente sentencia de las disposiciones del régimen de tránsito comunitario externo por lo que respecta al régimen derivado del Convenio TIR.

3.1.1. Sobre el momento y el lugar en que se produce el abandono del régimen de tránsito comunitario externo.

El órgano jurisdiccional remitente se refiere, en particular, a tres maneras de determinar el abandono del régimen de tránsito comunitario externo en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva. En primer lugar, dicho abandono podría producirse en el Estado miembro donde se descargan las mercancías del medio transporte, tras la ruptura, en su caso, de los precintos, sin cumplir la obligación de presentarlas en las aduanas de destino, infringiendo lo dispuesto en el artículo 22, apartado 1, del Reglamento n° 2726/90. En segundo lugar, dicho abandono podría considerarse efectuado en el Estado miembro donde se realice el primer acto con respecto a las mercancías infringiendo cualquier disposición del citado régimen. Por último, el abandono podría derivarse del conjunto de actos realizados a tal fin pero, en este caso, habría que determinar el lugar en que se produce tal abandono.

Al objeto de responder a las cuestiones prejudiciales y de determinar el lugar y el momento en que una mercancía abandona el régimen de tránsito comunitario externo a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, hay que verificar, en primer lugar, si las disposiciones aduaneras a que se remite dicha disposición y, en particular, el Reglamento n° 2726/90 regulan tal supuesto.

Procede señalar a este respecto que las disposiciones del citado Reglamento y, en particular, las de su título V, que regula el procedimiento de tránsito comunitario externo, no determinan los casos de irregularidad que pueden provocar el abandono por parte de las mercancías del referido régimen aduanero.

Así, los artículos 21 y 22 del Reglamento n° 2726/90 enumeran una serie de circunstancias, generalmente ajenas a la voluntad del transportista y del principal obligado, en las que, aunque no se cumpla una de las obligaciones derivadas del régimen de tránsito comunitario externo, dicho régimen sigue siendo aplicable, sin embargo, siempre que haya una justificación especial o que se cumplimente una formalidad adicional.

El artículo 34, apartado 1, del mismo Reglamento establece simplemente que, si durante una operación de tránsito comunitario se hubiese cometido y comprobado una infracción o una irregularidad, el Estado miembro en cuyo territorio se cometió la infracción o la irregularidad procederá a “la recaudación de los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles”.

De dicha disposición se desprende, de este modo, que, en principio, cuando una irregularidad contemplada en dicho Reglamento se comete en el territorio de un Estado miembro y es comprobada por las autoridades del referido Estado, éstas deberán proceder a la recaudación de los derechos y demás gravámenes.

No obstante, como indicó el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, dicho artículo no permite determinar el momento ni el lugar en que la mercancía abandona el régimen aduanero ni, en consecuencia, el Estado miembro competente para la recaudación de los derechos y gravámenes de ello derivados cuando, como en el caso del procedimiento principal, se han cometido varias infracciones o irregularidades sucesivamente en Estados miembros diferentes.

En segundo lugar, de la lectura del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, en la medida en que esta disposición se remite a los regímenes aduaneros que prevén la suspensión o exención de los derechos de importación al objeto de determinar el nacimiento de la deuda tributaria de importación, en relación con los artículos 11, apartado 1, letra c), y 34, apartado 1, del Reglamento n° 2726/90, en la medida en que se refieren a la obligación de pagar los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles como consecuencia de una infracción o de una irregularidad cometida en el transcurso de una operación de tránsito comunitario o con ocasión de ésta, se deduce que el lugar donde se produce el abandono del régimen aduanero a que se refiere el artículo 7, apar-

tado 3, de la Sexta Directiva es no sólo el lugar en que nace la deuda tributaria a tenor de la misma Directiva, sino también aquel en que nace la deuda aduanera.

Por consiguiente, para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, procede hacer referencia al artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, relativo al nacimiento de la deuda aduanera y, en particular, habida cuenta de las circunstancias que originaron el litigio principal, a las letras c) y d) de dicha disposición.

Hay que recordar a este respecto que, a tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87, la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera da origen a una deuda aduanera de importación. En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de dicho Reglamento, el incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación o el disfrute de un régimen aduanero o la inobservancia de una de las condiciones señaladas para que se le conceda dicho régimen produce el mismo efecto, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado.

El artículo 3 del citado Reglamento precisa el momento y, por consiguiente, el lugar en que nace la deuda aduanera en los casos a que se refiere el artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del mismo Reglamento.

De dichas disposiciones se desprende que, cuando una irregularidad se produce y es comprobada en el territorio de un Estado miembro, las autoridades competentes de dicho Estado deberán proceder a la recaudación de los derechos si aquélla fuese calificada de sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera.

Si, por el contrario, la irregularidad consistiese en el incumplimiento de alguna de las obligaciones derivadas de un régimen aduanero o en la inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión a una mercancía de tal régimen, las referidas autoridades podrán tomar en consideración la operación de tránsito en su conjunto al objeto de determinar si la irregularidad no tuvo consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado. Si así fuera, dicha irregularidad no implicará necesariamente el abandono del régimen de tránsito.

No obstante, el artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87 no determina, en caso de que se produzcan, en el territorio de Estados miembros diferentes, varias irregularidades que puedan estar comprendidas dentro de su ámbito de aplicación, cuál de dichas irregularidades debe tenerse en cuenta para determinar el momento y el lugar en que nace la deuda aduanera.

Puede señalar a este respecto, en primer lugar, que el hecho de que se haya concedido a determinadas mercancías el régimen de tránsito comunitario externo implica que las referidas mercancías deben estar sujetas, desde el inicio de las operaciones en el territorio de la Comunidad y hasta la recaudación de los derechos de importación devengados como consecuencia del abandono de dicho régimen, a una vigilancia aduanera.

En segundo lugar, de las disposiciones del Reglamento n° 2726/90 y, en particular, de sus artículos 21, 22 y 34, así como de los artículos 2, apartado 1, letras c) y d), y 3 del Reglamento n° 2144/87, se deduce, por un lado, que el primer acto realizado infringiendo el régimen de tránsito comunitario externo no implica necesariamente el abandono por parte de las mercancías de dicho régimen y, por otro lado, que una irregularidad que deba ser calificada de sustracción a la vigilancia aduanera tiene siempre como consecuencia el nacimiento de la deuda aduanera y, por tanto, el abandono de dicho régimen por parte de las mercancías.

De lo antedicho se desprende que en una situación como la del procedimiento principal, el momento y el lugar en que se produce el abandono del régimen de tránsito comunitario externo son necesariamente el momento y el lugar en que se haya cometido la primera irregularidad que pueda calificarse de sustracción a la vigilancia aduanera.

Para apreciar si un acto constituye una sustracción a la vigilancia aduanera, hay que remitirse a la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99). En efecto, las nuevas disposiciones aduaneras que interpreta dicha sentencia, establecidas por el Reglamento (CE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, no han modificado el alcance del concepto de sustracción a la vigilancia aduanera empleado por el Reglamento n° 2144/87, aplicable en la fecha en que se produjeron los hechos del litigio principal.

Del apartado 47 de la sentencia D. Wandel, antes citada, se desprende que debe entenderse que, dicho concepto de sustracción incluye cualquiera acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

Procede señalar a este respecto que, en circunstancias como las del litigio principal, las irregularidades cometidas en un Estado miembro, infringiendo lo dispuesto en el Reglamento n° 2726/90, que consisten en romper precintos, descargar mercancías y comercializarlas, constituyen una sustracción a la vigilancia aduanera e implican, por consiguiente, el abandono del régimen de tránsito comunitario externo. En cambio, como señaló el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, el hecho de que, anteriormente, en otro Estado miembro, el camión tractor inicial fuese sustituido por un nuevo camión tractor, sin ruptura de los precintos eventuales y sin descarga o transbordo de las mercancías, no habría impedido a la autoridad aduanera competente ejercer, en su caso, su labor de control.

3.1.2. Sobre el elemento intencional

El órgano jurisdiccional remitente desea saber, además, si el acto que puede determinar el abandono irregular del régimen de tránsito comunitario externo a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe estar motivado, para producir tal efecto, por la intención de poner en circulación en la Comunidad determinadas mercancías sin cumplir las disposiciones comunitarias aplicables.

A este respecto, basta recordar, habida cuenta de las consideraciones expuestas anteriormente, que el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 48 de la sentencia D. Wandel, antes citada, que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos, de índole objetiva.

4. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, son introducidas en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, el abandono de dicho régimen a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CE 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, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, tiene lugar en el territorio del Estado miembro donde se realice el primer acto que pueda ser calificado de sustracción a la vigilancia aduanera.

Debe considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera todo acto u omisión que tenga como resultado impedir, aunque sólo sea momentáneamente, que la autoridad aduanera competente acceda a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectúe los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

2) La sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 27 de noviembre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera en los siguientes términos:

“1) Como norma general, si no se efectúa de modo regular, el “abandono” por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo, en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CE 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, en su versión resultante de la Directiva 92/111/CE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva

77/388/CE en materia de impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, se produce cuando aparece el primer acto constitutivo:

- de sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento (CE) n° 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera, o
- de incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia del disfrute del régimen aduanero en el que se encuentre, o de inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), del Reglamento n° 2144/87.

2) Sin embargo, cuando, como en el presente caso, en el transcurso de una misma operación de tránsito comunitario externo tiene lugar una irregularidad que sólo es descubierta con ocasión de otra irregularidad posterior; consistente esta última en la ruptura del precinto, la descarga de las mercancías y su comercialización con incumplimiento de la obligación de presentar las mercancías junto con el documento correspondiente en la aduana de destino, será esta última irregularidad la que constituya el "abandono" por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva 77/388/ en su versión modificada por la Directiva 92/111.

3) No procede atribuir importancia a la intención del autor de la infracción."