

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 15 de mayo de 2014 (*)

«Código aduanero comunitario — Ámbito de aplicación de los artículos 203 y 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de la deuda aduanera como consecuencia del incumplimiento de una obligación — Presentación tardía de las mercancías en la oficina de destino — Sexta Directiva IVA — Artículo 10, apartado 3 — Relación entre el nacimiento de la deuda aduanera y la deuda del IVA — Concepto de hecho imponible»

En el asunto C-480/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 12 de octubre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de octubre de 2012, en el procedimiento entre

Minister van Financiën

y

X BV,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits, la Sra. M. Berger y el Sr. S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de noviembre de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X BV, por el Sr. A. Bal;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.S. Schillemans, C. Wissels y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno Checo, por los Sres. M. Smolek y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou e I. Pouli, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B. R. Killmann y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de febrero de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 203 y 204 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), en relación con los artículos 356 y 859, número 2, letra c), del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 444/2002 de la Comisión, de 11 de marzo de 2002 (DO L 68, p. 11) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), y con el artículo 7 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 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 L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Minister van Financiën y X BV (en lo sucesivo, «X»), en relación con la solicitud de dicha sociedad de que se le devuelvan los derechos de aduana y el impuesto sobre el volumen de negocios devengados como consecuencia de la superación del plazo de presentación de la mercancía de que se trata.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 4 del Código aduanero establece:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

13) “vigilancia por las autoridades aduaneras”: las medidas que, de una manera general, lleva a cabo dicha autoridad para garantizar el respeto de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera;

14) “controles aduaneros”: las actuaciones específicas realizadas por las autoridades aduaneras para garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales que regulen la entrada, salida, tránsito, entrega y uso final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero de la Comunidad y los terceros países y la presencia de mercancías que no tienen estatuto comunitario; tales actuaciones pueden comprender la comprobación de las mercancías, el control de los datos de la declaración, la existencia y autenticidad de los documentos, tanto en soporte electrónico como en papel, el examen de la contabilidad de las empresas y demás documentos contables, el control de los medios de transporte, el control del equipaje y demás mercancías que transporten las personas, la práctica de investigaciones administrativas y demás actuaciones similares;

[...]»

4 A tenor del artículo 37 de este Código:

«1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción. Podrán ser sometidas a controles aduaneros, de conformidad con las disposiciones vigentes.

2. Permanecerán bajo vigilancia aduanera todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero y en lo que se refiere a mercancías no comunitarias y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82, hasta que, o bien cambien de estatuto aduanero, o bien pasen a una zona franca o depósito franco o bien se reexporten o destruyan, de conformidad con el artículo 182.»

5 El artículo 50 del citado Código establece:

«Hasta tanto reciban un destino aduanero, las mercancías presentadas en aduana tendrán, desde el momento de su presentación, el estatuto de mercancías en depósito temporal. Dichas mercancías se denominarán en lo sucesivo “mercancías en depósito temporal”.»

6 El artículo 55 del mismo Código dispone:

«Lo dispuesto en los artículos 42 a 53 se aplicará desde el momento en que las mercancías no comunitarias que hayan circulado en un régimen de tránsito lleguen a su destino en el territorio aduanero de la Comunidad y se presenten en la aduana con arreglo a las disposiciones vigentes en materia de tránsito.»

7 El artículo 91 del Código aduanero prescribe:

«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;

[...]»

8 El artículo 92 de dicho Código prevé:

«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.»

9 A tenor del 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.

[...]»

10 El artículo 203 del mismo Código establece:

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

- la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera.

3. Los deudores serán:

- la persona que haya substraído la mercancía a la vigilancia aduanera,
- las personas que hayan participado en dicha sustracción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera,
- las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía sustraída a la vigilancia aduanera,
- así como, en su caso, la persona que deba cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia en depósito temporal de la mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentra dicha mercancía.»

11 El artículo 204 del Código aduanero establece:

«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.»

12 El artículo 356 del Reglamento de aplicación dispone:

«1. La oficina de partida fijará la fecha límite en la cual las mercancías deberán presentarse en la oficina de destino, teniendo en cuenta el trayecto previsto, las disposiciones de la normativa que regula el transporte y las demás normativas aplicables y, en su caso, los datos comunicados por el obligado principal.

2. Este plazo prescrito por la oficina de partida será obligatorio para las autoridades aduaneras de los Estados miembros cuyo territorio sea atravesado durante la operación de tránsito comunitario, y no podrá ser modificado por dichas autoridades.

3. Cuando las mercancías se presenten en la oficina de destino después de la expiración del plazo señalado por la oficina de partida y en caso de que el incumplimiento de dicho plazo se deba a circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que no sean imputables al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado.»

13 A tenor del artículo 859 de este Reglamento:

«Se considerarán que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, tal como se define en el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], los incumplimientos siguientes, siempre que:

- no constituyan una tentativa de substraerse a la vigilancia aduanera de la mercancía;
- no impliquen negligencia manifiesta por parte del interesado;
- se hayan cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía:

1. la superación del plazo dentro del cual la mercancía debería haber recibido uno de los destinos aduaneros previstos con arreglo al depósito temporal o al régimen aduanero considerado, cuando se hubiera podido conceder una prórroga del plazo de haber sido solicitada a tiempo;

2. en el caso de una mercancía incluida en un régimen de tránsito, la no ejecución de cualquiera de las obligaciones que implica la utilización del régimen cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- a) la mercancía incluida en el régimen se haya presentado efectivamente intacta en la oficina de destino;
- b) la oficina de destino haya podido garantizar que esa misma mercancía ha recibido un destino aduanero o se ha incluido en depósito temporal tras la operación de tránsito, y
- c) cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 no se haya respetado y el apartado 3

de dicho artículo no sea aplicable, pero la mercancía se haya presentado en la oficina de destino en un plazo razonable;

[...]»

14 El artículo 860 del citado Reglamento prevé:

«Las autoridades aduaneras considerarán nacida una deuda aduanera de conformidad con el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], a menos que la persona que pueda ser deudora demuestre que se cumplen las condiciones del artículo 859.»

15 Con arreglo al artículo 865 del mismo Reglamento:

«Se considerará que existe sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera, a los efectos del apartado 1 del artículo 203 del Código [aduanero], cuando la declaración aduanera de dicha mercancía, cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos, así como la presentación a las autoridades competentes de un documento para su refrendo, tengan por consecuencia conferir indebidamente a dicha mercancía el estatuto aduanero de mercancía comunitaria.

[...]»

16 El artículo 866 del Reglamento de aplicación prevé:

«Sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones 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 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.»

17 El artículo 2 de la Sexta Directiva disponía:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido: [(en lo sucesivo, “IVA”):

[...]

2. las importaciones de bienes.»

18 El artículo 7 de la Sexta Directiva establecía:

«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, [parte] 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.»

19 El artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva disponía:

«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 uno 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 estos regímenes.

[...]»

20 El artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva establecía:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al [IVA] las operaciones siguientes, o alguna de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del [IVA], percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país:

A. las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero;

B. Las entregas de bienes destinados a ser:

a) conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en depósito temporal;

b) colocados en una zona franca o en un depósito franco;

c) colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

[...]»

Derecho neerlandés

21 El artículo 1 de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley que sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios conforme al sistema del impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968, dispone:

«Estarán sujetos a un impuesto denominado “impuesto sobre el volumen de negocios”:

[...]

d) las importaciones de mercancías.»

22 El artículo 18 de esta Ley establece:

«1. Se entenderá por “importación de mercancías”:

- a) la entrada en los Países Bajos de mercancías que no cumplen las condiciones previstas en los artículos 23 [CE] y 24 [CE];
- b) la entrada en los Países Bajos de mercancías procedentes de un tercer país, distintas de las mercancías a que se refiere la letra a);
- c) la finalización de un régimen aduanero en los Países Bajos o la salida, en los Países Bajos, de mercancías de un régimen aduanero;

[...]

2. A efectos de la aplicación del presente artículo, se entenderá por “régimen aduanero”:

- a) el depósito temporal en el sentido del artículo 50 del Código aduanero [...];

[...]

- c) los regímenes aduaneros en el sentido del artículo 4, apartado 16, letras b), c), d), e), y, en el supuesto de una exención total de derechos de importación, f), del Código aduanero [...].

3. No constituirá una importación la entrada en los Países Bajos de mercancías en el sentido del apartado 1, letras a) y b), a las que se aplique un régimen aduanero o que, tras su entrada en los Países Bajos, se incluyan en un régimen aduanero. Tampoco se considerará equivalente a una importación la finalización, en los Países Bajos, de un régimen aduanero cuando tras dicha finalización se aplique otro régimen aduanero.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23 El 26 de octubre de 2005, X realizó, por vía electrónica, una declaración de inclusión de un motor diésel en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo. Como fecha límite en la que dicho motor debía presentarse en la oficina de destino se había fijado el 28 de octubre de 2005.

24 El citado motor no se presentó en esta oficina hasta el 14 de noviembre de 2005, es decir, 17 días después de la expiración del plazo establecido, y se incluyó en el régimen aduanero de perfeccionamiento activo, aplicando el sistema de reintegro. La oficina de aduanas de destino, tras haber aceptado dicha declaración, comprobó que no se había finalizado correctamente el régimen aduanero anterior, a saber, el régimen de tránsito comunitario externo, y anuló dicha inclusión.

25 Tras haber informado a X de esta situación, el inspector competente (en lo sucesivo, «inspector») dio a dicha sociedad la posibilidad de aportar pruebas de que se había finalizado el citado régimen aduanero de manera correcta, prueba que no pudo presentar. En consecuencia, el inspector concluyó que el motor de que se trata en el litigio principal había sido sustraído a la vigilancia aduanera, en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. Por este motivo reclamó a X el pago de derechos de aduana y del impuesto sobre el volumen de negocios.

26 X interpuso un recurso ante el Rechtbank te Haarlem, que declaró éste fundado e instó al inspector a devolver el importe de los derechos de aduana y del impuesto sobre el volumen de negocios que había sido pagado. El inspector interpuso recurso de apelación contra la sentencia

dictada por dicho órgano jurisdiccional ante el Gerechtshof te Amsterdam, que confirmó la resolución del Rechtbank te Haarlem.

27 El Minister van Financiën interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

28 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre las consecuencias jurídicas que deben derivarse de la superación del plazo establecido sobre la base del artículo 356, apartado 1, del Reglamento de aplicación. En particular, según dicho órgano jurisdiccional, se plantea la cuestión de si el incumplimiento de este plazo debe considerarse pura y simplemente como una sustracción a la vigilancia aduanera, en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, de modo que se habrían devengado derechos de aduana, o si se trata de un incumplimiento de una de las obligaciones que se derivan del uso del régimen aduanero de que se trata, en cuyo caso procedería renunciar a la percepción de estos derechos si se comprobase un incumplimiento sin consecuencias reales sobre el funcionamiento correcto de este régimen aduanero, como prevé el artículo 204, apartado 1, última parte de la frase, del Código aduanero, en relación con el artículo 859 del Reglamento de aplicación. Asimismo, el citado órgano jurisdiccional señala que, en caso de que se decidiera que se ha devengado una deuda aduanera en virtud del artículo 204, apartado 1, del Código aduanero, se plantea la cuestión de si se adeudan no sólo derechos de aduana, sino también cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios.

29 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) a) ¿Deben interpretarse los artículos 203 y 204 del [Código aduanero], en relación con el artículo 859, en particular el número 2), letra c), del [Reglamento de aplicación] en el sentido de que la (mera) superación del plazo de tránsito establecido de conformidad con el artículo 356, apartado 1, del [Reglamento de aplicación] no da lugar a una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del [Código aduanero], sino a una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del [Código aduanero]?

b) ¿Para dar una respuesta afirmativa a la cuestión 1.a), se exige que los interesados faciliten a las autoridades aduaneras información sobre las razones por las que se sobrepasó el plazo o cuando menos expliquen a las autoridades aduaneras dónde han permanecido las mercancías durante el período comprendido entre el plazo fijado de conformidad con el artículo 356 del [Reglamento de aplicación] y la fecha de la efectiva presentación en la oficina de aduanas de destino?

2) ¿Debe interpretarse la [Sexta Directiva], en particular su artículo 7, en el sentido de que se devenga el IVA si se origina una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del [Código aduanero]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

30 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la presentación de mercancías en la oficina de destino, tras la expiración del plazo previsto, provoca que se origine una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero o de su artículo 204. Asimismo, se pregunta si, para que se origine una deuda aduanera en virtud de dicho artículo 204, los interesados deben facilitar información sobre las razones por las que se sobrepasó el plazo de tránsito establecido en el artículo 356, apartado 1, del Reglamento de

aplicación o sobre la localización de las mercancías durante el período de que se trata.

31 Para responder a la primera cuestión así reformulada, es preciso señalar, con carácter previo, que los artículos 203 y 204 del Código aduanero tienen diferente ámbito de aplicación. En efecto, mientras el primero tiene por objeto los comportamientos que dan lugar a una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, el segundo contempla incumplimientos de obligaciones e inobservancia de condiciones vinculadas a los diferentes regímenes aduaneros sin efecto sobre la vigilancia aduanera (sentencia Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, apartado 28).

32 Del tenor literal del artículo 204 del Código aduanero se desprende que esta disposición solamente se aplica en los casos que no entran en el ámbito de aplicación del artículo 203 de dicho Código (sentencia Hamann International, EU:C:2004:90, apartado 29).

33 De ello se deriva que, para determinar sobre la base de cuál de los dos artículos se originó la deuda aduanera de importación, es necesario examinar, con carácter prioritario, si los hechos controvertidos constituyen una sustracción a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. Las disposiciones del artículo 204 del Código aduanero son aplicables únicamente si la respuesta a esta cuestión es negativa (sentencia Hamann International, EU:C:2004:90, apartado 30).

34 Por lo que se refiere, más concretamente, al concepto de sustracción a la vigilancia aduanera, recogido en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse que este concepto incluye cualquier 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 en el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero (sentencias D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, apartado 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, apartado 55, y Hamann International, EU:C:2004:90, apartado 31).

35 Habida cuenta de esta interpretación, debe observarse que, como declaró el Abogado General en los puntos 42 y 43 de sus conclusiones, aun cuando la no localización de la mercancía de que se trata en el litigio principal se haya prolongado más de dos semanas y pueda suponer una imposibilidad de acceder a ésta que no es momentánea, no es menos cierto que, según la jurisprudencia, la aplicación del artículo 203 del Código aduanero está justificada cuando la desaparición de la mercancía suponga un riesgo de integración en el circuito económico de la Unión Europea (véanse, en este sentido, las sentencias Liberexim, EU:C:2002:433, apartado 56, y Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, apartado 20).

36 En efecto, la presencia, en el territorio aduanero de la Unión, de mercancías no comunitarias entraña el riesgo de que tales mercancías acaben integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin ser despachadas de aduana, riesgo que el artículo 203 del Código aduanero contribuye a evitar (véase, por analogía, la sentencia DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, apartado 31).

37 Pues bien, como resulta de la resolución de remisión, la mercancía en cuestión en el litigio principal fue presentada efectivamente en la oficina de destino con un retraso de 17 días. Por tanto, consta que dicha mercancía no se integró en el circuito económico sin ser despachada de aduana. De ello se deduce que, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente lo compruebe, parece excluirse que el artículo 203 del Código aduanero se aplique a los hechos de que se trata en el litigio principal.

38 En estas circunstancias, procede comprobar, por tanto, si los hechos del litigio principal pueden estar incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código

aduanero.

39 Según dicha disposición, dará origen a una deuda aduanera de importación el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento de ese régimen. Todo supuesto que no esté incluido en esa excepción está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 204 del Código aduanero (véase la sentencia Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, apartado 35).

40 Procede recordar que el artículo 859 del Reglamento de aplicación, en relación con su artículo 860, establece un régimen que enuncia con carácter exhaustivo diez infracciones, en el sentido del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código Aduanero, que «se considerarán que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado».

41 Además, procede destacar que el artículo 859, apartado 2, letra c), del Reglamento de aplicación prevé expresamente que cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 de este Reglamento no se haya respetado y la presentación tardía de la mercancía no pueda justificarse de conformidad con el apartado 3 de dicho artículo, se considerará que la superación del plazo de presentación queda sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, en la medida en que la mercancía se haya presentado al menos en la oficina de destino en un plazo razonable. A este respecto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar las justificaciones dadas en el marco de la aplicación de los artículos 356, apartado 3, y 859, número 2, letra c), del Reglamento de aplicación.

42 Asimismo, como señaló el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, dado que la superación del plazo de presentación está expresamente prevista en el artículo 859 del Reglamento de aplicación, que únicamente se aplica a los supuestos contemplados en el artículo 204 del Código aduanero, dicha disposición quedaría sin efecto si la superación de este plazo tuviera que enmarcarse en el concepto de «sustracción», contemplado en el artículo 203 de este Código.

43 Por lo que respecta a si, para que pueda originarse una deuda aduanera con arreglo a dicho artículo 204, los interesados deben facilitar información sobre las razones de la superación del plazo de tránsito establecido en el artículo 356, apartado 1, del Reglamento de aplicación o sobre la localización de las mercancías durante el período de que se trata, debe señalarse que el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación dispone que cuando las mercancías se presenten en la oficina de destino después de la expiración del plazo señalado por la oficina de partida y en caso de que el incumplimiento de dicho plazo se deba a circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que no sean imputables al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado.

44 Así, la información que deben aportar los interesados sobre las razones de la superación de este plazo o sobre la localización de la mercancía de referencia durante el período de que se trata tiene por objetivo evitar que se origine una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero y no sirve en modo alguno para aplicar este artículo.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión, que los artículos 203 y 204 del Código aduanero, en relación con el artículo 859, número 2, letra c), del Reglamento de aplicación, deben interpretarse en el sentido de que la mera superación del plazo de presentación, establecido de conformidad con el artículo 356, apartado 1, del

Reglamento de aplicación, no da lugar a una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción de las mercancías en cuestión a la vigilancia aduanera, en el sentido del artículo 203 del Código aduanero, sino a una deuda aduanera sobre la base del artículo 204 de este Código y que no es necesario, para que se origine una deuda aduanera en virtud de dicho artículo 204, que los interesados faciliten a las autoridades aduaneras información sobre las razones por las que se sobrepasó el plazo establecido de conformidad con el artículo 356 del Reglamento de aplicación o sobre el lugar donde han permanecido las mercancías de que se trata durante el período transcurrido entre la expiración de este plazo y la fecha de la presentación efectiva de estas mercancías en la oficina de aduanas de destino.

Sobre la segunda cuestión

46 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se devenga el IVA si se origina una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Código aduanero.

47 Con carácter preliminar, conviene recordar que, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las importaciones de bienes, así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

48 En primer término debe comprobarse si una mercancía como la del litigio principal fue objeto de importación en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva (sentencia Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 41).

49 A tenor del artículo 7, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considerará «importación de un bien» 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.

50 Por su parte, el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa que, cuando un bien de esas características se coloca desde su entrada en el interior de la Comunidad al amparo de cualquiera de los regímenes contemplados en el artículo 16, apartado 1, parte B, letras a), b), c) y d), de dicha Directiva o en el régimen de tránsito externo, su importación se considera efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona dichos regímenes.

51 Asimismo, del artículo 866 del Reglamento de aplicación resulta que, cuando haya nacido una deuda aduanera de importación, en virtud de lo dispuesto 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.

52 En el caso de autos, incumbe, por consiguiente, al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta las consideraciones que figuran en el apartado 45 de la presente sentencia, si la mercancía de que se trata en el litigio principal abandonó o no el régimen de tránsito comunitario externo, dando lugar, en su caso, al nacimiento de una deuda aduanera en virtud de los artículos 203 o 204 del Código aduanero.

53 En el supuesto de que dicho órgano jurisdiccional concluya que, en lo que atañe a esta mercancía, no se originó ninguna deuda aduanera en virtud de las disposiciones antes citadas, debería considerarse que dicha mercancía se incluyó desde su entrada en el interior de la Unión en los regímenes contemplados en los artículos 7, apartado 3, y 16, apartado 1, parte B, letra a), de la Sexta Directiva. Por tanto, en ese supuesto, no se devengaría IVA.

54 No obstante, en caso de que la citada mercancía ya haya abandonado estos regímenes en la fecha de su reexportación debido al devengo de una deuda aduanera, circunstancia que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, debería considerarse que ha sido objeto de una «importación», en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva.

55 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 7, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se devenga el IVA cuando las mercancías de que se trata han abandonado los regímenes aduaneros previstos en dicho artículo, aun cuando se origine una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Código aduanero.

Costas

56 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquéllos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) **Los artículos 203 y 204 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, en relación con el artículo 859, número 2, letra c), del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 444/2002 de la Comisión, de 11 de marzo de 2002, deben interpretarse en el sentido de que la mera superación del plazo de presentación, establecido de conformidad con el artículo 356, apartado 1, del Reglamento nº 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento nº 444/2002, no da lugar a una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción de las mercancías en cuestión a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 648/2005, sino a una deuda aduanera sobre la base del artículo 204 de este último Reglamento y que no es necesario, para que se origine una deuda aduanera en virtud de dicho artículo 204, que los interesados faciliten a las autoridades aduaneras información sobre las razones por las que se sobrepasó el plazo establecido de conformidad con el artículo 356 del Reglamento nº 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento nº 444/2002, o sobre el lugar donde han permanecido las mercancías durante el período transcurrido entre la expiración de este plazo y la fecha de la presentación efectiva de estas mercancías en la oficina de aduanas de destino.**

2) **El artículo 7, apartado 3, párrafo primero, 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, 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 se devenga el impuesto sobre el valor añadido cuando las mercancías de que se trata han abandonado los regímenes aduaneros previstos en dicho artículo, aun cuando se origine una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 648/2005.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.