

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 1 de junio de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Régimen de tránsito externo — Transporte de mercancías a través de un puerto franco situado en un Estado miembro — Normativa de ese Estado miembro que excluye a los puertos francos del territorio fiscal nacional — Sustracción a la vigilancia aduanera — Nacimiento de la deuda aduanera y exigibilidad del IVA»

En el asunto C-571/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania), mediante resolución de 29 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

Wallenborn Transports SA

y

Hauptzollamt Gießen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente), E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Wallenborn Transports SA, por el Sr. B. Klüver, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. E. Tsaousi y A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Caeiros y M. Wasmeier y por la Sra. L. Grønfeldt, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO 2007, L 346, p. 13) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y de los artículos 203, apartado 1, y 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 1) (en lo sucesivo, «Código aduanero»).

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre Wallenborn Transports SA (en lo sucesivo, «Wallenborn») y la Hauptzollamt Gießen (Administración Aduanera de Giessen, Alemania) en relación con la obligación de pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) como consecuencia del nacimiento de una deuda aduanera.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva IVA

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

4 El artículo 5 de la Directiva IVA, que forma parte del título II de ésta, con el epígrafe «Ámbito de aplicación territorial», dispone:

«A efectos de la aplicación de la presente Directiva, se entenderá por:

1. “Comunidad” y “territorio de la Comunidad”, el conjunto de los territorios de los Estados miembros, tal como se definen en el punto 2);

2. “Estado miembro” y “territorio de un Estado miembro”, el territorio de cada Estado miembro de la Comunidad al que se le aplique, de conformidad con su artículo 299, el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y con exclusión del territorio o territorios que figuran en el artículo 6 de la presente Directiva;

3. “territorios terceros”, los territorios que figuran en el artículo 6;

4. “países terceros”, todo Estado o territorio al que no se aplique el Tratado.»

5 El artículo 6 de dicha Directiva establece:

«1. La presente Directiva no se aplicará a los territorios siguientes, que forman parte del territorio aduanero de la Comunidad:

- a) Monte Athos;
- b) Islas Canarias;
- c) Departamentos franceses de ultramar;
- d) Islas Åland;
- e) Islas del Canal.

2. La presente Directiva no se aplicará a los territorios siguientes que no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad:

- a) Isla de Helgoland;
- b) Territorio de Büsingen;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livigno;
- f) Campione d'Italia;
- g) las aguas italianas del lago de Lugano.»

6 Con arreglo al artículo 30 de la Directiva IVA:

«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.»

7 El artículo 60 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«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.»

8 El artículo 61 de la citada Directiva establece:

«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.»

9 El artículo 70 de la Directiva IVA dispone:

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

10 Con arreglo al artículo 71 de esta Directiva:

«1. 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 [externo], el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

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

11 El artículo 156 de la misma Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros podrán eximir las siguientes operaciones:

a) las entregas de bienes destinados a ser conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en un depósito temporal;

b) las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco;

c) las entregas de bienes destinados a ser incluidos en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

d) las entregas de bienes destinados a ser admitidos en el mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente;

e) las entregas de bienes destinados a ser admitidos en el mar territorial para el avituallamiento de las plataformas de perforación o de explotación.

2. Los lugares referidos en el apartado 1 son los definidos como tales por las disposiciones aduaneras comunitarias en vigor.»

12 El artículo 202 de la Directiva IVA establece:

«Será deudora del IVA la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en los artículos 156, 157, 158, 160 y 161.»

Código aduanero

13 El artículo 4 del Código aduanero dispone:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

7) “mercancías comunitarias”: las 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 las 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;

8) “mercancías no comunitarias”: las mercancías no contempladas en el punto 7.

Sin perjuicio de los artículos 163 y 164 las mercancías comunitarias perderán este estatuto aduanero al salir efectivamente del territorio aduanero de la Comunidad;

[...]

10) “derechos de importación”:

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

– los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas;

[...]

15) “destino aduanero de una mercancía”:

a) la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero,

b) su introducción en una zona franca o en un depósito franco,

[...]

16) “régimen aduanero”:

[...]

b) el tránsito,

[...]]».

14 El artículo 37 del Código aduanero dispone:

«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.»

15 Con arreglo al artículo 92 de este Código:

«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.

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.»

16 El artículo 96 de dicho Código dispone:

«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.»

17 A tenor del artículo 166 del mismo Código:

«Las zonas francas o depósitos francos son partes del territorio aduanero de la Comunidad o locales situados en ese territorio, separados del resto del mismo, en los cuales:

a) se considerará que las mercancías no comunitarias, para la aplicación de los derechos de

[...] importación y de las medidas de política comercial de importación, no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas en la normativa aduanera;

b) las mercancías comunitarias, para las que una regulación comunitaria específica lo prevea, se beneficiarán, en razón de su inclusión en zona franca o en depósito franco, de las medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías.»

18 El artículo 167 del Código aduanero establece:

«1. Los Estados miembros podrán constituir determinadas partes del territorio aduanero de la Comunidad en zonas francas o autorizar la creación de depósitos francos.

2. Los Estados miembros determinarán el límite geográfico de cada zona. Los locales destinados a constituir un depósito franco deberán estar autorizados por los Estados miembros.

3. Con excepción de las zonas francas establecidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 168 *bis*, las zonas francas estarán cercadas. Los Estados miembros fijarán los puntos de acceso y de salida de la zona franca o del depósito franco.

[...]»

19 El artículo 170 del mismo Código dispone:

«1. Sin perjuicio de apartado 4 del artículo 168, la entrada de mercancías en una zona franca o depósito franco no requerirá su presentación a las autoridades aduaneras ni la presentación de una declaración en aduana.

2. Deberán presentarse a las autoridades aduaneras y someterse a los trámites aduaneros previstos las mercancías que:

a) se encuentren incluidas en un determinado régimen aduanero y cuya entrada en zona franca o depósito franco ocasione la liquidación de dicho régimen; sin embargo, no será necesaria esta presentación si en el marco de dicho régimen aduanero se admite la dispensa de la obligación de presentar las mercancías;

[...]».

20 A tenor del artículo 202, apartados 1 y 2, del citado Código:

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

a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

b) si se tratare de una mercancía de esta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

A los efectos del presente artículo, se entenderá por “introducción irregular” cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.»

21 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 sustraído 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.»

22 El artículo 204 del Código aduanero 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

[...]

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.»

Reglamento de aplicación

23 El artículo 356 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1192/2008 de la Comisión, de 17 de noviembre de 2008 (DO 2008, L 329, p. 1) (en lo sucesivo, «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 competentes de los países cuyo territorio sea atravesado durante la operación de tránsito común, y no podrá ser modificado por dichas autoridades.»

24 El título V de la parte II del Reglamento de aplicación, titulado «Otros destinos aduaneros», incluye un capítulo 1, relativo a las «Zonas francas y depósitos francos», del que forma parte el artículo 799 de dicho Reglamento. Ese artículo dispone:

«A los efectos de este capítulo, se entenderá por:

a) “control de tipo I”: los controles basados principalmente en la existencia de una cerca;

[...]».

25 La parte IV del Reglamento de aplicación, relativa a la deuda aduanera, incluye un título II, titulado «Nacimiento de la deuda», del que forma parte el artículo 859 de dicho Reglamento. Conforme a este artículo:

«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 del interesado;
- se hayan cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía:

[...]

2. en el caso de una mercancía incluida en un régimen de tránsito, la no ejecución de una 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;

[...]

6. en el caso de una mercancía en depósito temporal o incluida en un régimen aduanero, la salida de esta mercancía fuera del territorio aduanero de la Comunidad o su introducción en una zona franca de control de tipo I de conformidad con la definición del artículo 799, o en un depósito franco, sin cumplir los trámites necesarios;

[...]».

Derecho alemán

Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios

26 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 a los hechos del asunto principal (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios»), establece:

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

[...]

4. la importación de bienes al interior del país [...] (IVA a la importación);

[...]

(2) Se entenderá por “interior del país”, a los efectos de la presente Ley, el territorio de la República Federal de Alemania con excepción de [...] las zonas francas de control de tipo I con arreglo al artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Ley de Administración Aduanera (puertos francos) [...]. Se considerará “exterior del país” a los efectos de la presente Ley todo el territorio que no sea interior del país con arreglo a la misma. [...]

(3) Las siguientes operaciones, cuando sean efectuadas en los puertos francos [...], se tratarán como operaciones realizadas en el interior del país:

1. las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a su uso o consumo en las zonas designadas [...];

[...]

4. las entregas de bienes que en el momento de la entrega [...]

[...]

b) se encuentren en libre práctica a efectos del IVA a la importación; [...]».

27 El artículo 13, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, con el epígrafe «Nacimiento de la deuda», establece:

«Se aplicará al IVA a la importación el artículo 21, apartado 2.»

28 El artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, con el epígrafe «Disposiciones especiales aplicables al IVA a la importación», establece:

«[...]

(2) Se aplicarán al IVA a la importación, por analogía, las disposiciones relativas a los derechos de aduana;

[...]

(2a) Los puestos de despacho aduanero situados en el exterior del país donde funcionarios de

las aduanas alemanas autorizados lleven a cabo actuaciones administrativas con arreglo al apartado 2 se considerarán a tal efecto como interior del país. [...]»

Ley de Administración Aduanera

29 El artículo 1, apartado 1, de la Zollverwaltungsgesetz (Ley de Administración Aduanera), en la versión aplicable a los hechos del asunto principal, dispone:

«El tráfico de bienes a través de los límites del territorio aduanero de las Comunidades Europeas (territorio aduanero de la Comunidad) y a través de los límites de las zonas francas a efectos del artículo 167, apartado 3, del Código aduanero, en relación con el artículo 799, letra a), del Reglamento de aplicación [...] (zonas francas de control de tipo I) se someterá a control aduanero en el ámbito de aplicación de la presente Ley. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

30 El 11 de junio de 2009, ciertas mercancías que habían sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión Europea y presentadas el día anterior en el aeropuerto de Fráncfort del Meno (Alemania) fueron declaradas, tras haber estado brevemente en depósito temporal, en régimen de tránsito comunitario externo.

31 El destinatario de esas mercancías era una empresa establecida en el puerto franco de Hamburgo (Alemania), que, en el momento de los hechos, era una zona franca sujeta al sistema de control de tipo I en el sentido del artículo 799 del Reglamento de aplicación y cuyos límites estaban bajo vigilancia aduanera. El régimen de tránsito debía liquidarse antes del 17 de junio de 2009.

32 Wallenborn, empresa a la que se había encargado el transporte, condujo las mercancías de que se trata en camión hasta el puerto franco de Hamburgo, donde fueron descargadas el 11 de junio de 2009 tras retirarse el precinto aduanero. No obstante, dichas mercancías no fueron presentadas a la oficina de aduana de destino. Durante su estancia en el interior de la zona franca, dichas mercancías no fueron despachadas a libre práctica, ni consumidas ni utilizadas.

33 El 16 de junio de 2009, las mercancías de que se trata fueron cargadas en un contenedor y transportadas por barco a Finlandia, país en el que fueron incluidas en el régimen de depósito aduanero antes de ser posteriormente transportadas con destino a Rusia.

34 El 2 de septiembre de 2010, la Administración Aduanera de Giessen giró al obligado principal, que, como expedidor, había declarado las mercancías de que se trata en régimen de tránsito, y a Wallenborn, como transportista, una liquidación que fijaba el importe de los derechos de aduana y del IVA a la importación.

35 Sin embargo, sólo se exigió el pago a la demandante en el asunto principal, debido a que el obligado principal había acreditado que las mercancías de que se trata y el documento de tránsito habían sido remitidos correctamente, mientras que Wallenborn no había liquidado correctamente el régimen de tránsito. El destinatario de las mercancías indicó, por su parte, que había considerado que éstas habían sido despachadas y que no se le había entregado el documento de acompañamiento de tránsito en el momento de la entrega de las mercancías.

36 En apoyo de su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, Wallenborn admite que se originó una deuda aduanera cuando se descargó el camión que transportaba las mercancías de que se trata y se retiró el precinto aduanero. No obstante, alega que el puerto franco de Hamburgo, como zona franca, no forma parte del territorio nacional alemán en el sentido de la Ley

del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. De ello deduce Wallenborn que el hecho imponible de la deuda aduanera, a efectos del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, se produjo fuera del territorio fiscal alemán y que, por tanto, no existe ninguna operación gravada.

37 La demandante en el asunto principal añade que, si bien los derechos de aduana y el IVA a la importación constituyen dos tipos de gravamen distintos, la deuda aduanera y la relativa al IVA a la importación no pueden nacer en dos momentos distintos. Del mismo modo, el IVA a la importación no puede originarse en virtud de un hecho imponible distinto del hecho imponible de la deuda aduanera.

38 Por su parte, la Administración Aduanera de Giessen afirma que el IVA a la importación con arreglo al artículo 203, apartado 1, del Código aduanero se devengó en el mismo tiempo que la deuda aduanera, con independencia de si el hecho imponible de la deuda aduanera se realizó en el territorio del puerto franco de Hamburgo. Alega, además, que carece de pertinencia el hecho de que las mercancías de que se trata hayan sido transportadas a Finlandia y exportadas posteriormente.

39 Habida cuenta de que en el asunto principal se suscitan cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Una disposición de un Estado miembro en materia del IVA con arreglo a la cual las zonas francas de control de tipo I (puertos francos) no pertenecen al interior del país, ¿constituye un régimen de los contemplados en el artículo 156 a los que se refieren los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA?

En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión:

2) ¿Se producen el devengo y la exigibilidad del impuesto sobre bienes sujetos a derechos de aduana, con arreglo al artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, también en el momento en que se originan el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana, cuando el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana se originan dentro de una zona franca de control de tipo I y la legislación en materia del IVA del Estado miembro a cuyo territorio pertenece la zona franca establece que las zonas francas de control de tipo I (puertos francos) no pertenecen al interior del país?

En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión:

3) En el caso de una mercancía transportada a una zona franca de control de tipo I en régimen de tránsito externo sin poner fin a ese régimen, cuando la mercancía se sustrae a la vigilancia aduanera en la zona franca de manera que se origina respecto a ella una deuda aduanera con arreglo al artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, ¿se originan el devengo y la exigibilidad del impuesto en el mismo momento conforme a otro hecho imponible, concretamente el previsto en el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, porque antes de la operación con que se sustrajo la mercancía a la vigilancia aduanera se omitió presentar la mercancía ante la oficina aduanera, competente para la zona franca, situada en el interior del país y poner fin allí al régimen de tránsito?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

40 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, si el artículo 61, párrafo primero, y el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido que los bienes situados en el interior de una zona franca pueden considerarse incluidos en alguna de las «situaciones [contempladas] por el artículo 156» de esta Directiva cuando, con arreglo a una disposición del Derecho del Estado miembro de que se trate, las zonas francas no forman parte, a efectos de la imposición del IVA, de su territorio nacional.

41 Con carácter preliminar, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente parece considerar que, para responder de modo afirmativo a esta cuestión, es necesario que dicha disposición nacional pueda calificarse de disposición que establece una exención fiscal con arreglo al artículo 156 de la Directiva IVA. Ahora bien, según el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse), una disposición en virtud de la cual las zonas francas están excluidas del territorio nacional a efectos del IVA no constituye una exención de este tipo propiamente dicha.

42 No obstante, debe recordarse, como indicó el Abogado General en los puntos 50 y 51 de sus conclusiones, que, si bien el artículo 156 de la Directiva IVA confiere a los Estados miembros la posibilidad de eximir ciertos tipos de operaciones que enumera, entre las que se encuentran, en la letra b), las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco, el artículo 61, párrafo primero, y el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva no remiten a los requisitos de aplicación del artículo 156 de ésta, sino únicamente a las situaciones y a los regímenes aduaneros que allí se mencionan.

43 En efecto, a tenor del artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, en el caso de bienes que, desde su introducción en la Unión, se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a los que se refiere el artículo 156 de dicha Directiva, el devengo y la exigibilidad del IVA se producen en el momento en que esos bienes abandonan estos regímenes o situaciones. En ese caso, conforme a lo establecido en el artículo 61, párrafo primero, de dicha Directiva, la importación de los bienes de que se trate se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio esos bienes abandonan esos regímenes o situaciones.

44 Por tanto, la referencia, incluida en el artículo 61, párrafo primero, y en el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, a alguno de «los regímenes o situaciones» contemplados en el artículo 156 de ésta debe interpretarse en el sentido de que dicha referencia incluye, en concreto, las zonas francas.

45 De estas consideraciones se deriva que, conforme a lo establecido en las citadas disposiciones, no puede estimarse, en principio, que los bienes incluidos en una zona franca hayan sido importados a efectos del IVA. En este sentido, las zonas francas a las que hace referencia una disposición nacional que prevé que, a efectos de la imposición del IVA, dichas zonas no forman parte del territorio nacional corresponden a las previstas en el artículo 156 de la Directiva IVA.

46 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 61, párrafo primero, y el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que la referencia a alguno de «los regímenes o situaciones» contemplados en el artículo 156 de ésta incluye las zonas francas.

Segunda cuestión prejudicial

47 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, en

esencia, que se dilucide si el artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca produce el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación.

48 Con arreglo al artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, en el caso de bienes que, desde su introducción en la Unión, se encuentren al amparo del régimen de tránsito externo o de uno de los regímenes o situaciones a los que se refiere el artículo 156 de dicha Directiva, el devengo y la exigibilidad del IVA se producen en el momento en que esos bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

49 El segundo párrafo del citado artículo se refiere a la situación específica de los bienes importados sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, respecto a los cuales el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

50 En el asunto principal, consta que la sustracción a la vigilancia aduanera de los bienes de que se trata, consecuencia de la ruptura irregular de los precintos aduaneros, dio lugar al nacimiento de una deuda aduanera con arreglo al artículo 203, apartado 1, del Código aduanero (véase, a este respecto, la sentencia de 15 de mayo de 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 34).

51 Esta sustracción a la vigilancia aduanera también puso fin al régimen de tránsito externo (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de julio de 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, apartado 53).

52 Sin embargo, puesto que dicha sustracción a la vigilancia aduanera tuvo lugar en el interior de una zona franca, los bienes de que se trata en el asunto principal continuaron incluidos en una de las situaciones a las que se refiere el artículo 156, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, de modo que, *a priori*, no se cumplían los requisitos para el nacimiento de una deuda de IVA establecidos en el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA.

53 Tal como se deriva del apartado 45 de la presente sentencia, la localización de los bienes en el interior de una zona franca en el momento de su sustracción a la vigilancia aduanera también impide la aplicación del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA puesto que en ese caso no existe un lugar de importación.

54 No obstante, en este contexto debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que a la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que las mercancías han entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, han podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA (sentencia de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, apartado 65).

55 A este respecto, como indicó el Abogado General en los puntos 67 a 69 de sus conclusiones, en el caso de que los bienes sujetos a derechos de importación hayan sido sustraídos a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca y ya no se encuentren en esa zona, procede en principio presumir que estos han entrado en el circuito económico de la Unión.

56 No obstante, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, recordadas en los apartados 32 y 33 de la presente sentencia, se acredite que los bienes de que se trate no han entrado en el circuito económico de la Unión, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, no se devengará el IVA a la importación.

57 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca no produce el devengo ni hace exigible el IVA a la importación si esa mercancía no ha entrado en el circuito económico de la Unión, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Tercera cuestión prejudicial

58 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se origina una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero y queda excluido, debido a las circunstancias del asunto principal, que aquélla tenga como consecuencia que se origine una deuda de IVA, procede aplicar el artículo 204 de ese Código con el fin de justificar el devengo de ese impuesto.

59 A este respecto, debe señalarse, de entrada, como indicó el Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, que el órgano jurisdiccional remitente parece partir de la premisa de que, en circunstancias como las del asunto principal, sería posible aplicar acumulativamente los artículos 203 y 204 del Código aduanero.

60 En efecto, parece que dicho órgano jurisdiccional considera que, cuando la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera no tiene como consecuencia que nazca una deuda de IVA, aún debe determinarse si la imposición de dicho impuesto puede fundarse en el nacimiento de una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

61 No obstante, debe recordarse que, como se deriva de su tenor literal, el artículo 204 del Código aduanero solamente se aplica en los casos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 203 del mismo Código. Por lo tanto, a fin de determinar cuál de los dos artículos sirve de fundamento para el nacimiento de una deuda aduanera a la importación, es necesario examinar, en primer lugar, 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 sólo podrán ser aplicables si la respuesta a esta cuestión es negativa (véase la sentencia de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, apartados 29 y 30).

62 En consecuencia, cuando una mercancía sujeta a derechos de importación ha sido sustraída a la vigilancia aduanera, no procede, a efectos del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA aplicar el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero para determinar si la imposición del IVA puede basarse en el nacimiento de una deuda aduanera con arreglo a dicha disposición.

63 De las anteriores consideraciones se desprende que procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se origina una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero y queda excluido, debido a las circunstancias del asunto principal, que aquélla tenga como consecuencia que se origine una deuda de IVA, no procede aplicar el artículo

204 de ese Código con el único fin de justificar el devengo de ese impuesto.

Costas

64 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 Quinta) declara:

- 1) El artículo 61, párrafo primero, y el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, deben interpretarse en el sentido de que la referencia a alguno de «los regímenes o situaciones» contemplados en el artículo 156 de ésta incluye las zonas francas.
- 2) El artículo 71, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75, debe interpretarse en el sentido de que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca no produce el devengo ni hace exigible el impuesto sobre el valor añadido a la importación si esa mercancía no ha entrado en el circuito económico de la Unión Europea, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 3) El artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se origina una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 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 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, y queda excluido, debido a las circunstancias del asunto principal, que aquélla tenga como consecuencia que se origine una deuda del impuesto sobre el valor añadido, no procede aplicar el artículo 204 de ese Reglamento con el único fin de justificar el devengo de ese impuesto.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.