

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 11 de julio de 2013 (\*)

«Código aduanero comunitario – Reglamento (CEE) nº 2913/92 – Artículo 206 – Nacimiento de una deuda aduanera – Robo de mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero – Concepto de “pérdida irremediable de mercancía por fuerza mayor” – Directiva 2006/112/CE – Artículo 71 – Impuesto sobre el valor añadido – Devengo – Exigibilidad del impuesto»

En el asunto C-273/12,

Que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Francia), mediante resolución de 30 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de junio de 2012, en el procedimiento entre

**Directeur général des douanes et droits indirects,**

**Chef de l’agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières**

y

**Harry Winston SARL,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. G. Arestis (Ponente), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev y J.L. da Cruz Vilaça, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de marzo de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Harry Winston SARL, por Me X. Jauze, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y D. Colas y la Sra. C. Candat, 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 estonio, por la Sra. M. Linntam, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno griego, por las Sras. K. Paraskevopoulou y Z. Chatzipavlou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 206 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 1) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), y del artículo 71 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 L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio seguido entre, por una parte, el directeur général des douanes et droits indirects y el chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración aduanera») y, por otra, Harry Winston SARL (en lo sucesivo, «Harry Winston») en relación con el pago de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondientes a mercancías que fueron robadas cuando se encontraban en régimen de depósito aduanero.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

#### Directiva 79/623/CEE

3 El noveno considerando de la Directiva 79/623/CEE del Consejo, de 25 de junio de 1979, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de deuda aduanera (DO L 179, p. 31; EE 02/06, p. 43), derogada por el Código aduanero, era del siguiente tenor:

«[...] aparte del pago de la deuda aduanera o su prescripción de conformidad con las disposiciones vigentes, las causas de [...] extinción [de la deuda aduanera] deberán basarse en la comprobación de que la mercancía no ha recibido efectivamente el destino económico que justifica la aplicación de los derechos de importación o los derechos de exportación».

#### Código aduanero

4 El artículo 202, apartado 1, del Código aduanero dispone lo siguiente:

«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.»

5 El artículo 203 del Código aduanero establece lo siguiente:

«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.»

6 De conformidad con el artículo 204 del Código aduanero:

«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, [...]

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.

[...]»

7 El artículo 206, apartado 1, del Código aduanero establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 202 y en la letra a) del apartado 1 del artículo 204 no se considerará que se origina una deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía, cuando el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de las obligaciones derivadas:

– ya sea de las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177,

- ya sea de la estancia de la mercancía en depósito temporal,
- ya sea de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía,

resulta de la destrucción total o de la pérdida irremediable de dicha mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía, o por caso fortuito o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades aduaneras.

A los efectos del presente apartado, una mercancía estará irremediablemente perdida cuando nadie pueda utilizarla.»

8 El artículo 233 del Código aduanero está redactado de la siguiente manera:

«Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la prescripción de la acción relativa a la deuda aduanera, así como a la no recaudación del importe de la deuda aduanera en caso de insolvencia del deudor determinada judicialmente, la deuda aduanera se extinguirá:

[...]

c) cuando, en relación con mercancías declaradas para un régimen aduanero que incluya la obligación de abonar derechos:

- la declaración en aduana se invalide;
- las mercancías, antes de que se haya autorizado el levante, sean o bien intervenidas y simultánea o posteriormente decomisadas, o bien destruidas por orden de las autoridades aduaneras, o bien destruidas o abandonadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 182, o bien destruidas o irremediablemente perdidas por una causa que dependa de la naturaleza misma de dichas mercancías, o por caso fortuito o de fuerza mayor;

[...]»

Directiva IVA

9 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a) y d), de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

d) Las importaciones de bienes.»

10 El artículo 70 de la Directiva IVA establece lo siguiente:

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

11 El artículo 71 de la Directiva IVA es del siguiente tenor:

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

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

2. En el caso en 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.»

12 El artículo 156, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA indica que «los Estados miembros podrán eximir las [...] entregas de bienes destinados a ser incluidos en un régimen de depósito aduanero [...]».

#### *Derecho francés*

13 El capítulo 9, título III, del nº 6551 del *Bulletin officiel des douanes*, de 29 de mayo de 2002, es del siguiente tenor:

«A) Minoraciones de mercancías que sean observadas por la aduana o el usuario

Artículos 203 y 206 del [Código aduanero], artículo 520, apartado 2, de las [Disposiciones de aplicación del Código aduanero]

12. Cuando se destruyan o pierdan irremediabilmente (robo, incendio, inundación,...) mercancías, el operador deberá presentar los datos que acrediten la cantidad destruida o perdida.

[...]

14. Serán exigibles derechos y gravámenes por la cantidad de mercancías que haya desaparecido, salvo que el operador presente prueba de que se trata de un caso fortuito o de fuerza mayor.

[...]

C) Franquicia de derechos y gravámenes

[...]

Caso fortuito o de fuerza mayor

Artículos 203 y 206 del [Código aduanero] y artículo 862 de las [Disposiciones de aplicación del Código aduanero]

1. Si el depositante estima que ha sufrido un caso de fuerza mayor, deberá dirigir a la aduana de control una petición escrita de franquicia de derechos y gravámenes por las mercancías destruidas o perdidas, a la que acompañará todos los justificantes y elementos probatorios [...].

[...]

4. No obstante, debe señalarse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [sentencia de 5

de octubre de 1983, *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta* (186/82 y 187/82, Rec. p. 2951)] ha establecido que la sustracción por parte de terceros de mercancías sujetas a un derecho de aduana, incluso sin mediar culpa del deudor, no da lugar a que se extinga la obligación correspondiente. Así pues, el robo no es un caso de fuerza mayor ni produce la extinción de la deuda aduanera.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 Tras un robo a mano armada con detención ilegal perpetrado el 6 de octubre de 2007, durante el cual fueron robadas joyas que se encontraban en régimen de depósito aduanero, la Administración aduanera reclamó a Harry Winston, mediante providencia de apremio de 16 de noviembre de 2007, el pago de los derechos de aduana y del IVA aplicables a dichas mercancías. Después de actuar sin éxito en vía administrativa, Harry Winston demandó a la Administración aduanera, formulando una pretensión de anulación de la referida providencia de apremio.

15 Mediante sentencia de 3 de junio de 2009, el tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris anuló la providencia de apremio por lo que atañe al IVA y, en cuanto a los derechos de aduana, suspendió el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 206 del Código aduanero.

16 La Administración aduanera recurrió dicha sentencia en apelación.

17 Mediante sentencia de 7 de diciembre de 2010, por una parte, la Cour d'appel confirmó la sentencia del tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris por lo que se refiere a la anulación de la providencia de apremio en relación con el IVA y, por otra, la revocó en lo tocante a la deuda aduanera.

18 En relación con los derechos de aduana, la Cour d'appel, basándose en el nº 6551 del *Bulletin officiel des douanes*, de 29 de mayo de 2002, señaló que la Administración francesa equiparaba el robo de mercancías a su destrucción o pérdida irremediable, a efectos del artículo 206 del Código aduanero, y que de acuerdo con esa misma interpretación se eximía al operador si éste probaba que la pérdida irremediable (en este caso, robo) resultaba de un caso de fuerza mayor.

19 De este modo, la Cour d'appel consideró que Harry Winston había podido estimar, basándose en el principio de la confianza legítima, que en el presente asunto no tenía que abonar derechos de aduana, siempre que probara que el robo había resultado de un caso de fuerza mayor. A este respecto, la Cour d'appel señaló que el robo a mano armada en cuestión, al haber sido imprevisible e inevitable por su brutalidad y características delictivas, cumplía los requisitos de la fuerza mayor y había supuesto la pérdida irremediable de la mercancía.

20 Por lo que se refiere al IVA, la Cour d'appel estimó que el Tribunal de Justicia había declarado, en la sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping* (C-435/03, Rec. p. I-7077), que el robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso», a efectos del artículo 2 de la Directiva IVA, y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al IVA.

21 La Administración aduanera recurrió en casación. Por una parte, alegó que la Cour d'appel no había examinado, como se le había solicitado, si el Tribunal de Justicia había declarado en la sentencia *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta*, antes citada, que el robo de mercancías sujetas a derechos de aduana no daba lugar a la extinción de la obligación correspondiente y, por

otra, en relación con el IVA, alegó que la Cour d'appel se había basado en la sentencia British American Tobacco y Newman Shipping, antes citada, pese a que, en el presente asunto, el hecho imponible no era una «entrega de bienes a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, sino una «importación» de las previstas en el artículo 2, apartado 1, letra d), de dicha Directiva.

22 La Cour de cassation destaca que dos nuevos elementos surgidos desde que se dictó la sentencia *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta*, antes citada, impiden afirmar con certeza que la doctrina contenida en dicha sentencia siga estando vigente. En primer lugar, en el Código aduanero, adoptado en 1992, no figura la exigencia establecida por el noveno considerando de la Directiva 79/623, a la que se refiere la sentencia *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta*, antes citada, que supeditaba la extinción de la deuda aduanera a la circunstancia, comprobada o presunta, de que las mercancías no hubieran llegado al circuito económico después del robo. En segundo lugar, en la sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que el robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso», a efectos del artículo 2 de la Directiva IVA y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al IVA.

23 En estas circunstancias, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 206 del [Código aduanero] en el sentido de que el robo de una mercancía incluida en régimen de depósito aduanero, cuando ocurra en las circunstancias del presente asunto, constituye una pérdida irremediable de la mercancía y un caso de fuerza mayor, de manera que no se considerará que en tal supuesto se haya originado una deuda aduanera de importación?

2) El robo de mercancías que se encuentran en régimen de depósito aduanero ¿conlleva que se produzcan el devengo y la exigibilidad del [IVA] conforme a lo previsto en el artículo 71 de la [Directiva IVA]?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

24 Con carácter preliminar, procede señalar que, aunque en el plano formal el órgano jurisdiccional remitente haya limitado su cuestión prejudicial a la interpretación del artículo 206 del Código aduanero, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia le facilite todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de sus cuestiones. Las cuestiones planteadas deben resolverse a la luz de todas las disposiciones del Tratado CE y del Derecho derivado que puedan ser pertinentes en relación con el problema suscitado (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros, C-578/10 a C-580/10, apartados 23 y 24 y jurisprudencia citada).

25 Es indudable que, en situaciones que, por estar comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 202 y 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, habrían debido, en principio, dar origen a una deuda aduanera, el artículo 206 del Código, no obstante lo dispuesto en los referidos artículos, excluye que se origine dicha deuda en el supuesto de que el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de sus obligaciones resulta de la destrucción o de la pérdida irremediable de dicha mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía, o por caso fortuito o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las

autoridades aduaneras. De lo anterior se colige que el artículo 206 del Código aduanero puede aplicarse únicamente a las situaciones en las que pueda originarse una deuda aduanera conforme a lo previsto en los artículos 202 y 204, apartado 1, letra a), del Código.

26 El artículo 202 del Código aduanero trata del nacimiento de una deuda aduanera en situaciones de introducción irregular de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión Europea, supuesto que no se corresponde con los hechos del litigio principal.

27 Tampoco el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero resulta de aplicación al presente asunto, puesto que, como es preciso señalar, se refiere al nacimiento de una deuda aduanera de importación en casos de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que queda sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, en casos distintos de los contemplados en el artículo 203 del Código. En efecto, los ámbitos de aplicación de los artículos 203 y 204 del Código aduanero están claramente diferenciados: el primero contempla comportamientos que tienen como resultado la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera y el segundo tiene por objeto los incumplimientos de las obligaciones y de los requisitos ligados a los distintos regímenes aduaneros.

28 Al objeto de 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 serán aplicables únicamente si la respuesta a esta cuestión es negativa (véase la sentencia de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, Rec. p. I-1791, apartado 30).

29 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 incluye cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía que se encuentra bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos por la normativa aduanera (sentencias de 11 de julio de 2002, Liberecim, C-371/99, Rec. p. I-6227, apartado 55 y jurisprudencia citada; de 29 de abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, Rec. p. I-4683, apartado 47 y jurisprudencia citada, y de 20 de enero de 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, Rec. p. I-689, apartado 19).

30 Tal es el caso que se da cuando, en una situación como la del litigio principal, han sido robadas mercancías que estaban incluidas en un régimen aduanero suspensivo (véase la sentencia de 15 de septiembre de 2005, United Antwerp Maritime Agencies y Seaport Terminals, C-140/04, Rec. p. I-8245, apartado 31).

31 Por otra parte, la razón que justifica el nacimiento de una deuda aduanera en las referidas circunstancias es que las mercancías que físicamente se encuentran en un depósito aduanero en la Unión estarían sujetas a derechos de aduana si no disfrutaran del régimen suspensivo de depósito aduanero. Por lo tanto, el robo cometido en un depósito aduanero hace que, sin que las mercancías hayan sido despachadas, sean trasladadas fuera del depósito aduanero. La presunción que estableció el Tribunal de Justicia en la sentencia *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta*, antes citada, esto es, que, en caso de robo, la mercancía entra en el circuito económico de la Unión, sigue siendo pertinente, con independencia de que el Código aduanero ya no recoja el tenor del noveno considerando de la Directiva 79/723, al cual se refiere dicha sentencia.

32 En cualquier circunstancia, tal como se ha señalado en el apartado 25 anterior, el artículo

206 del Código aduanero no impide que nazca una deuda aduanera en caso de pérdida irremediable de la mercancía por fuerza mayor en los supuestos, que contempla el artículo 203, apartado 1, de dicho Código, en que se produce la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera.

33 De estas consideraciones se deriva que el robo de mercancías, cuando ocurra en circunstancias como las que son objeto del litigio principal, dará origen a una deuda aduanera de importación, conforme a lo previsto en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, y que, como consecuencia de lo que se ha expuesto en el apartado 28 anterior, el robo de mercancías que, como en el litigio principal, se encuentran en régimen de depósito aduanero, no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código.

34 En esta situación, dado que los artículos 202 y 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero no pueden aplicarse al litigio principal, no es preciso proceder a interpretar el artículo 206, que es de aplicación únicamente a supuestos en que pueda originarse una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en las citadas disposiciones.

35 En cuanto al argumento que formula el Gobierno francés al solicitar que el Tribunal de Justicia tome en consideración el artículo 233, letra c), del Código aduanero, procede destacar que, durante la vista, Harry Winston y la Comisión Europea indicaron acertadamente que esa disposición se aplica únicamente a las mercancías declaradas para un régimen aduanero que incluya la obligación de abonar derechos y que, dado que el régimen de depósito aduanero tiene carácter suspensivo, dicho régimen no cumple tal requisito. Por lo tanto, en el presente asunto no procede examinar el supuesto de extinción de la deuda aduanera que recoge el artículo 233, letra c), del Código aduanero.

36 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el robo de mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero constituye, a efectos de esa misma disposición, una sustracción de dichas mercancías, la cual da origen a una deuda aduanera de importación, y que el artículo 206 del Código puede aplicarse únicamente a las situaciones en las que pueda originarse una deuda aduanera conforme a lo previsto en los artículos 202 y 204, apartado 1, letra a), del propio Código.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

37 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en lo esencial, si el artículo 71 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el robo de mercancías que se encuentran en régimen de depósito aduanero conlleva que se produzcan el devengo y la exigibilidad del IVA.

38 Según se desprende de la remisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente considera que, en el litigio principal, el devengo y la exigibilidad del referido impuesto no se producen hasta el momento en que los bienes abandonan el régimen de depósito aduanero, conforme a lo previsto en el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA.

39 No obstante, tal como, por otra parte, se desprende de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia por varios Estados miembros y la Comisión, en el presente asunto procede aplicar el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que establece que el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana.

40 El artículo 70 de la Directiva IVA fija el principio de que el devengo del impuesto se

produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes. Siendo así, el artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA establece en particular, en su párrafo primero, que, en el caso de bienes que, desde su introducción en la Unión, se encuentren al amparo del régimen de depósito aduanero, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan este régimen. No obstante, el párrafo segundo del artículo se refiere a una situación específica: estando sujetos los bienes importados a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se producirá y el impuesto será exigible en el momento en que se produzcan el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.

41 A este respecto, procede recordar que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Por otra parte, este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana (véanse, en particular, las sentencias de 6 de diciembre de 1990, Witzemann, C-343/89, Rec. p. I-4477, apartado 18, y de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Rec. p. I-3799, apartados 90 y 91).

42 En un asunto como el del litigio principal, dado que, de conformidad con el artículo 203 del Código aduanero, la deuda aduanera se origina en el momento de la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías que se encuentran en régimen de depósito aduanero, esto es, en el momento del robo de dichas mercancías, procede considerar que el IVA es exigible en ese mismo momento, con arreglo a lo previsto en el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

43 La sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, no desvirtúa esta respuesta. En efecto, mientras en el asunto que constituía el objeto de aquella sentencia el hecho imponible examinado era la entrega de bienes a título oneroso, en el litigio principal del presente asunto el hecho imponible tomado en consideración por la Administración aduanera es la importación de las mercancías. Así pues, la respuesta del Tribunal de Justicia en la sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, cual es que no puede considerarse que el robo de mercancías sea una entrega de bienes a título oneroso y que dicho robo, por lo tanto, no puede estar sujeto al IVA, no es aplicable al presente asunto.

44 En efecto, en el asunto que es objeto del litigio principal, fue posible identificar la base imponible del impuesto gracias a que el hecho imponible del IVA era la importación de las mercancías. El robo de mercancías dio origen a una deuda aduanera de importación y la exigibilidad de los derechos de aduana desencadenó automáticamente la exigibilidad del impuesto.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el robo de mercancías que se encuentran en régimen de depósito aduanero conlleva que se produzcan el devengo y la exigibilidad del IVA.

**Costas**

46 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 Segunda) declara:

- 1) **El artículo 203, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, debe interpretarse en el sentido de que el robo de mercancía incluidas en régimen de depósito aduanero constituye, a efectos de esa misma disposición, una sustracción de dichas mercancías, la cual da origen a una deuda aduanera de importación. El artículo 206 del referido Reglamento puede aplicarse únicamente a las situaciones en las que pueda originarse una deuda aduanera conforme a lo previsto en los artículos 202 y 204, apartado 1, letra a), del propio Reglamento.**
- 2) **El artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el robo de mercancías que se encuentran en régimen de depósito aduanero conlleva que se produzcan el devengo y la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.