

|

## 61999C0371

Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 27 de noviembre de 2001. - Liberexim BV contra Staatssecretaris van Financiën. - Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad - Países Bajos. - Sexta Directiva IVA - Importación mediante abandono de un régimen aduanero - Transporte por carretera en régimen TIR o en régimen de tránsito comunitario externo - Cambio de camión tractor - Descarga del remolque con destrucción del precinto - Sustracción a la vigilancia aduanera. - Asunto C-371/99.

*Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-06227*

### Conclusiones del abogado general

*1. El Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) solicita la interpretación del artículo 7, apartado 3, 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 resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).*

*I. Marco normativo comunitario*

*Disposiciones fiscales*

*2. En virtud de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva, las importaciones de bienes están sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).*

*3. A tenor del artículo 7 de la Sexta Directiva, titulado «Importaciones»:*

*«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 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea [...]*

*[...]*

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

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

externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

[...]

4. A tenor del artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva:

«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.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidas 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 comunitarios.

[...]

5. El artículo 21 de la Sexta Directiva, titulado «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», prevé que, en operaciones de importación, serán deudores del IVA la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

Disposiciones aduaneras

6. El artículo 5, apartado 2, letra a), del Reglamento (CEE) nº 2726/90 del Consejo, de 17 de septiembre de 1990, relativo al tránsito comunitario, artículo que se halla comprendido en el Título II bajo la rúbrica de «ámbito de aplicación», establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 1 y 3, el régimen de tránsito comunitario no se aplicará a los transportes de mercancías que se efectúen:

a) al amparo de cuadernos TIR (Convenio TIR), siempre que:

1) hayan comenzado o deban terminar en el exterior de la Comunidad

[...]

7. Los artículos 20, 21 y 22 del Reglamento nº 2726/90 establecen lo siguiente:

«Artículo 20:

1. Las mercancías que figuren en un documento T1 podrán, sin que haya que renovar la declaración, ser transbordadas a otro medio de transporte, bajo la vigilancia de las autoridades competentes del Estado miembro en cuyo territorio deba ser efectuado el transbordo. En este caso, las autoridades competentes efectuarán la anotación correspondiente en el documento T1.

2. Las autoridades competentes podrán, en las condiciones que establezcan, autorizar el transbordo sin su vigilancia. En tal caso, el transportista efectuará la anotación correspondiente en el documento T1 y, a fines de visado, informará a las autoridades competentes del Estado miembro donde haya tenido lugar el transbordo.

Artículo 21

1. En caso de ruptura de precintos durante el transporte por causa ajena a la voluntad del transportista, éste deberá solicitar, en el plazo más breve posible, que las autoridades

competentes del Estado miembro donde se encuentre el medio de transporte levanten un acta que acredite dicho extremo. La autoridad que intervenga colocará, si es posible, nuevos precintos.

2. En caso de accidente que requiera el transbordo a otro medio de transporte, se aplicará el artículo 20.

3. En caso de peligro inminente que requiera la descarga inmediata, parcial o total, el transportista podrá tomar medidas por sí mismo, haciendo mención de ello en el documento T1. En este caso, se aplicará lo dispuesto en el apartado 1.

4. Cuando, como consecuencia de un accidente o de otros incidentes acaecidos durante el transporte, el transportista no esté en condiciones de respetar el plazo previsto en el artículo 13, deberá notificarlo en el más breve plazo posible a la autoridad competente mencionada en el apartado 1. Esta autoridad efectuará la anotación correspondiente en el documento T1.

## Artículo 22

1. Las mercancías y el documento T1 deberán presentarse en la aduana de destino.

2. La aduana de destino diligenciará los ejemplares del documento T1 en función del control efectuado, devolviendo a la mayor brevedad un ejemplar a la aduana de partida y conservando el otro ejemplar.

3. La operación de tránsito comunitario podrá finalizar en una aduana distinta de la prevista en el documento T1. Esta aduana se convertirá entonces en la aduana de destino.

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

8. Por su parte, el artículo 34 del Reglamento nº 2726/90, que figura en el Capítulo 4, titulado «Irregularidades», del Título V de dicho Reglamento, dispone lo siguiente:

«1. Cuando se compruebe que se ha cometido una infracción o una irregularidad en un Estado miembro determinado en el curso de una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma, el Estado miembro procederá a la recaudación de los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles, con arreglo a las disposiciones comunitarias o nacionales, sin perjuicio del ejercicio de acciones penales.

2. Cuando se compruebe que se ha cometido una infracción o una irregularidad durante una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma, sin que sea posible determinar el lugar de la infracción o de la irregularidad, se considerará que se ha cometido en el Estado miembro en que se haya comprobado.

3. Cuando el envío no se haya presentado en la aduana de destino y no pueda determinarse el lugar de la infracción o la irregularidad, se considerará que se ha cometido en el Estado miembro:

- del que dependa la aduana de partida,

o

- del que dependa la aduana de paso a la entrada de la Comunidad y a la que se haya remitido un aviso de paso,

a menos que, en un plazo por determinar, se presente la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación de tránsito o del lugar donde se haya cometido efectivamente la irregularidad o la infracción.

Si, a falta de tal prueba, se sigue considerando que dicha infracción o irregularidad se ha cometido en el Estado miembro de partida o en el Estado miembro de entrada tal como se contempla en el segundo guión del párrafo primero, dicho Estado miembro percibirá los derechos y demás gravámenes correspondientes a las mercancías de que se trate con arreglo a las disposiciones comunitarias o nacionales.

Si, antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de registro de la declaración T1, se determinare el Estado miembro en que se ha cometido realmente dicha infracción o irregularidad, dicho Estado miembro procederá, con arreglo a sus disposiciones comunitarias o nacionales, al cobro de los derechos y demás gravámenes (excepto los percibidos como recursos propios de la Comunidad, con arreglo al párrafo segundo) correspondientes a las mercancías de que se trate. En este caso, y una vez se haya presentado la prueba de dicho pago, se devolverán los derechos y demás gravámenes inicialmente percibidos (excepto los percibidos como recursos propios de la Comunidad).

[...]»

9. El artículo 2 del Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR), fechado en Ginebra el 14 de noviembre de 1975 (en lo sucesivo, «Convenio TIR»), aprobado en nombre de la Comunidad Económica Europea por el Reglamento (CEE) nº 2112/78 del Consejo, de 25 de julio de 1978, dispone lo siguiente:

«El presente Convenio se aplicará a los transportes de mercancías efectuados, sin ruptura de carga, a través de una o varias fronteras, desde una aduana de partida de una Parte Contratante hasta una aduana de destino de otra o de la misma Parte Contratante en vehículos de transporte por carretera, conjuntos de vehículos o contenedores, siempre que parte del viaje entre el principio y el final de la operación TIR se efectúe por carretera.»

10. A tenor del artículo 25 del Convenio TIR:

«Si en el curso del viaje fueren rotos los precintos [...] o si algunas mercancías se hubiesen echado a perder o hubiesen resultado dañadas sin rotura de dichos precintos, se seguirá el procedimiento previsto en el Anexo 1 del presente Convenio para la utilización del cuaderno TIR, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las disposiciones de la legislación nacional, y se levantará acta de comprobación en el cuaderno TIR.»

11. Los artículos 36 y 37 del Convenio TIR prevén lo siguiente:

«Artículo 36

Toda infracción de las disposiciones del presente Convenio expondrá al contraventor, en el país donde fuere cometida, a las sanciones previstas por la legislación de dicho país.

Artículo 37

*Cuando no sea posible determinar el territorio en el que se ha cometido una irregularidad, ésta se considerará cometida en el territorio de la Parte Contratante en el que se haya detectado.»*

*12. El artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera, situado en la parte A, bajo el epígrafe «Deuda aduanera de importación», del título I, denominado «Nacimiento de la deuda aduanera», dispone en su apartado 1, letras c) y d):*

*«Darán origen a una deuda aduanera de importación:*

*[...]*

*c) la sustracción de una mercancía, sujeta a derechos de importación, a la vigilancia aduanera que implica la entrada en depósito provisional de dicha mercancía o su inclusión en un régimen aduanero que implique una vigilancia aduanera;*

*d) el incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su entrada en depósito provisional o del disfrute del régimen aduanero en el que se encuentre, o la inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito provisional o del régimen aduanero considerado.»*

*13. El artículo 3 del mismo Reglamento dispone lo siguiente:*

*«Se considerará como momento de nacimiento de la deuda aduanera de importación:*

*[...]*

*c) en los casos contemplados en la letra c) del apartado 1 del artículo 2, el momento en que se produce la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera;*

*d) en los casos contemplados en la letra d) del apartado 1 del artículo 2, bien el momento en que deja de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al nacimiento de la deuda aduanera, bien el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado, cuando a posteriori se descubra que una de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen no se cumplía efectivamente».*

*14. Una de las formas de «sustracción a la vigilancia aduanera», en el sentido del artículo 2 del Reglamento nº 2144/87, se ve precisada por el artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 597/89 de la Comisión, de 8 de marzo de 1989, por el que se establecen determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, con el siguiente tenor:*

*«Se considerará que existe sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 2 del Reglamento nº 2144/87, cuando la declaración aduanera de dicha mercancía, cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos, así como la presentación a la conformidad de las autoridades competentes de un documento, tengan por consecuencia conferir indebidamente a dicha mercancía la condición aduanera de mercancía comunitaria.»*

*15. Puesto que los hechos objeto del litigio principal tuvieron lugar, como se verá, antes de que el Reglamento (CEE) nº 2913/92 fuese de aplicación, éste no forma parte del marco jurídico del presente caso.*

## *II. El litigio principal*

*16. Durante los meses de octubre y noviembre de 1993, se transportaron a los Países Bajos varias partidas de leche en polvo originarias de Lituania. En dos ocasiones, el transporte tuvo lugar desde Lituania acompañado de un cuaderno TIR; en siete ocasiones más, desde la frontera del territorio aduanero de la Comunidad acompañado de un documento T1.*

*17. Las partidas de leche en polvo se cargaron en Lituania en medios de transporte consistentes en un tractor con semirremolque, matriculados ambos en dicho país. Las mercancías transportadas al amparo de los cuadernos TIR entraron por Alemania en el territorio aduanero comunitario en aplicación de las formalidades obligatorias al respecto y fueron reexpedidas acompañadas de los cuadernos TIR. Las demás mercancías, cargadas en los medios de transporte mencionados, se transportaron al territorio aduanero comunitario en un transbordador para, tras su llegada a Alemania, ser transportadas a continuación bajo el control de la aduana. Respecto de estas últimas partidas de leche en polvo, un comisionista de aduanas establecido en el puerto de arribada hizo la declaración de inclusión en un régimen de tránsito comunitario externo.*

*18. De conformidad con la normativa aplicable, se consignaron las matrículas tanto del tractor como del semirremolque en los cuadernos TIR y en los documentos T1, que indicaban que las mercancías estaban destinadas a Portugal.*

*19. Sin embargo, las mercancías se llevaron al terreno de Haukes Transportgesellschaft GmbH, en Wyler (Alemania), cerca de la frontera germano-neerlandesa. Un tal Sr. Jan Lamme, contra quien, como inculpa principal, se inició un proceso penal en relación con las presentes importaciones, o un miembro de la organización formada por él, esperó allí con otro tractor con matrícula neerlandesa la llegada del vehículo. Se desenganchó el semirremolque del primer tractor y se enganchó al tractor neerlandés, sin informar de ello a las autoridades aduaneras.*

*20. A continuación, las mercancías se transportaron al territorio neerlandés. Ni las mercancías ni los cuadernos TIR o documentos T1 correspondientes se llevaron a las aduanas de destino previstas en dichos documentos, como lo prescribe el artículo 22, apartado 1, del Reglamento nº 2726/90, ni a ninguna aduana de destino en los Países Bajos.*

*21. Después de haber sido vendidas por el Sr. Lamme a la sociedad Liberexim BV (en lo sucesivo, «Liberexim») y por ésta a una tercera empresa neerlandesa, las mercancías fueron entregadas ese mismo año, por encargo de esta última empresa, en los almacenes de una docena de empresas neerlandesas.*

*22. Al considerar que el artículo 18, apartado 1, inicio y letra c), de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (Stbl. 329; en lo sucesivo, «Ley IVA»), era aplicable porque las partidas de leche en polvo habían «abandonado» en los Países Bajos el régimen aduanero, el inspector del Belastingdienst Arnhem (en lo sucesivo, «inspector») giró una liquidación mediante escrito de 26 de enero de 1996, requiriendo a Liberexim para que pagara la cantidad de 70.676,10 NLG en concepto de IVA.*

*23. Al ver desestimada su reclamación por el inspector, Liberexim recurrió esta resolución ante el Gerechtshof te Arnhem.*

*24. Mediante sentencia de 18 de marzo de 1998, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso interpuesto por Liberexim. El Gerechtshof consideró que, con arreglo al artículo 18 de la Ley IVA, la «importación de bienes» se produce desde el momento en que las mercancías «abandonan» un régimen aduanero en los Países Bajos. De los hechos comprobados y de extractos de las actas dedujo que las mercancías en cuestión habían «abandonado» el régimen de tránsito comunitario*

externo en los Países Bajos y no en Alemania, como sostenía Liberexim.

25. Liberexim interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, alegando que el IVA era devengable en Alemania, puesto que se pretendía transportar las mercancías a un lugar distinto al señalado en la declaración. Por tanto, no se respetaron las condiciones que deben tenerse en cuenta cuando las mercancías se hallan bajo un régimen aduanero de tránsito comunitario externo.

### III. Las cuestiones prejudiciales

26. En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente, considerando que para la solución del conflicto precisaba la interpretación del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, decidió, mediante resolución de 23 de junio de 1999, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Qué debe entenderse por "abandonar" el régimen de tránsito comunitario externo a efectos del sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, si dicho abandono se efectúa de forma irregular, es decir, de modo distinto del despacho de las mercancías a libre práctica?:

a) ¿Se trata del primer acto realizado con respecto a las mercancías infringiendo cualquier disposición relativa a dicho régimen, y debe concederse importancia al hecho de que dicho acto esté motivado por la intención de poner dichas mercancías en circulación en la Comunidad sin cumplir dicha disposición, en particular, mediante la realización del referido acto? o

b) ¿se produce el abandono (sólo) cuando las mercancías -tras la ruptura, en su caso, del precinto- se descargan del medio de transporte sin cumplir la obligación de presentar las mercancías y el documento en la aduana de destino, a efectos del artículo 22, apartado 1, del Reglamento [nº 2726/90], relativo al tránsito comunitario, y debe concederse importancia al hecho de que dicho acto esté motivado por la intención de poner las mercancías en circulación en la Comunidad sin cumplir las disposiciones comunitarias, en particular mediante la realización del citado acto?, o

c) ¿debe entenderse por "abandono" el conjunto de actos que tienen como consecuencia que las mercancías se pongan en circulación en la Comunidad de modo irregular?

2) Si se respondiera a la primera cuestión en el sentido indicado en la letra c), ¿dónde se produce el abandono: en el lugar donde se realiza el primer acto irregular o en el lugar donde se realiza un acto posterior, a saber, aquél donde se descargan las mercancías del medio de transporte -tras la ruptura, en su caso, del precinto-?»

### IV. Argumentos alegados ante el Tribunal de Justicia

27. Las alegaciones de las diferentes partes intervinientes sobre la primera cuestión planteada podrían resumirse del siguiente modo.

28. Según Liberexim, «del artículo 34 [del Reglamento nº 2726/90] se desprende que la deuda aduanera nace a causa de irregularidades o de infracciones. Dichas disposiciones no establecen condición alguna sobre estas irregularidades o infracciones.» De ello se desprende que, «en principio, toda infracción o irregularidad tiene como consecuencia la exigibilidad de los derechos de importación».

29. Por ello, Liberexim propone que «el Tribunal de Justicia declare que debe responderse afirmativamente a la letra a) de la primera cuestión planteada por el Hoge Raad, puesto que, teniendo en cuenta los actos mencionados en la resolución del Hoge Raad, actos que fueron realizados infringiendo las disposiciones del Derecho comunitario en general y las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 2855/85 en particular», los derechos de importación resultan exigibles.

30. El Gobierno neerlandés estima que «para determinar el lugar donde el impuesto sobre el volumen de negocios resulta exigible a la importación en el caso de mercancías que, hallándose sometidas al régimen de tránsito comunitario externo previsto en el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, abandonan dicho régimen, es necesario determinar primero el lugar donde nace la deuda aduanera».

31. Según dicho Gobierno, la deuda aduanera nace en el momento en que se descargan las mercancías del medio de transporte -en este caso, con ruptura de precinto- sin haber presentado dichas mercancías junto con los documentos en la aduana de destino, pues dicho acto constituye una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera prevista en el artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87.

32. El Gobierno neerlandés añade que es irrelevante saber si el cambio de tractor, mencionado en la letra a), de la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, da lugar a una deuda aduanera en virtud de la letra d) del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, puesto que ya se ha comprobado la existencia de un acto que produce el nacimiento de una deuda aduanera en virtud de la letra c) de esa misma disposición. Según dicho Gobierno, la sistemática de las disposiciones conlleva que ya no pueda aplicarse el criterio del incumplimiento de una de las obligaciones o de la inobservancia de una de las condiciones previsto en la letra d) del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87.

33. Por todo ello, el Gobierno neerlandés propone al Tribunal de Justicia que responda que «sólo existe "abandono" del régimen aduanero de tránsito externo en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva -si tal abandono tiene lugar de modo irregular, es decir, de modo distinto del despacho de las mercancías a libre práctica- cuando las mercancías -en el presente caso, con ruptura del precinto- se descargan del medio de transporte sin que se cumpla la obligación de presentarlas junto con los documentos en la aduana de destino».

34. El Gobierno italiano alega que únicamente pueden constituir de modo incontestable un «abandono» irregular de mercancías de un régimen aduanero dado aquellos comportamientos que permiten atribuir inequívocamente al operador interesado la intención de disponer de dichas mercancías sin haber cumplido previamente las formalidades aduaneras prescritas para este fin. Por ello, los defectos de índole puramente formal, que cabe subsanar posteriormente, no pueden producir el nacimiento de la obligación aduanera ni, en consecuencia, de la obligación fiscal.

35. Por consiguiente, según el Gobierno italiano, el mero cambio de vehículos no puede considerarse sin más, a falta de indicios inequívocos de que haya intención de sustraer las mercancías a la vigilancia aduanera y no presentarlas en la aduana de destino, como un acto que comporte el «abandono» irregular por parte de las mercancías del régimen aduanero al que estaban sometidas. Por lo tanto, en el presente caso no cabe considerar que el «abandono» de los regímenes aduaneros TIR y de tránsito comunitario externo haya tenido lugar en Alemania. Por el contrario, según aquel Gobierno, el «abandono» tuvo lugar en los Países Bajos, donde se comercializaron ilegalmente las mercancías, al margen de todo control por parte de las autoridades aduaneras.

36. Según el Gobierno del Reino Unido, el «abandono» por parte de las mercancías del régimen de tránsito coincide con el nacimiento de la deuda aduanera. En efecto, en su opinión, el objetivo principal del régimen de tránsito comunitario externo consiste en la suspensión de los derechos

de aduana. Una vez nace la deuda aduanera, debe considerarse que las mercancías dejan de estar cubiertas por el régimen de tránsito comunitario externo.

37. El Gobierno del Reino Unido considera que la deuda aduanera nace cuando se produce el primer acto susceptible de ser calificado bien como una sustracción a la vigilancia aduanera con arreglo a la letra c) del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, bien como un «incumplimiento» o una «inobservancia» con arreglo a la letra d) de esa misma disposición. Si se puede calificar de tal modo a un acto, tiene lugar el nacimiento de la deuda aduanera, sin que hecho posterior alguno pueda afectar a dicho nacimiento. El Gobierno del Reino Unido añade, además, que el elemento intencional no es pertinente para esta calificación. En su opinión, únicamente deben tenerse en cuenta los elementos de índole objetiva.

38. En concreto, el Gobierno del Reino Unido defiende que el nacimiento de la deuda aduanera, y con ello el «abandono» por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo, tuvo lugar en Alemania; de este modo, el cambio de tractor debería calificarse de sustracción a la vigilancia aduanera y también de inobservancia de una de las condiciones exigidas para incluir las mercancías en el régimen de tránsito.

39. Por último, el análisis realizado por la Comisión sobre esta cuestión se refleja en la respuesta que propuso al Tribunal de Justicia, donde afirma lo siguiente:

«1. El abandono del régimen de tránsito comunitario externo, en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, que no se realiza de forma regular, corresponde

- tanto a la sustracción a la vigilancia aduanera de los bienes sometidos a este régimen,

- como al incumplimiento de una de las obligaciones derivadas del hecho de que los bienes se hallen sometidos al régimen de tránsito comunitario externo, a menos que se pruebe que dicha infracción no tuvo consecuencias para el correcto funcionamiento del régimen, en el sentido del artículo 2 del Reglamento nº 2144/87 del Consejo de 13 de julio de 1987.

2. El primer acto realizado en infracción del régimen de tránsito externo no constituye sin más un abandono de dicho régimen. Sí constituye tal abandono el primer acto que imposibilite la vigilancia aduanera, cuando esta irregularidad no haya sido subsanada de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento nº 2726/90 del Consejo.

3. Cuando la vigilancia aduanera resulte comprometida por una serie de irregularidades, la primera de ellas que no pueda considerarse de menor importancia será la que se tome en consideración para determinar en qué lugar abandonaron los bienes el régimen de tránsito comunitario externo.

4. No podrá considerarse nunca de menor importancia aquella irregularidad que tenga por objeto impedir la vigilancia aduanera.»

40. En resumen, de las explicaciones precedentes se desprende que Liberexim y el Gobierno del Reino Unido sostienen, fundamentalmente, que el «abandono» por parte de las mercancías del régimen aduanero de tránsito externo tuvo lugar en Alemania, mientras que los Gobiernos neerlandés e italiano consideran que éste tuvo lugar en los Países Bajos. La Comisión, por su parte, no se pronuncia respecto a las circunstancias concretas del litigio principal, pero admite, en mi opinión, que debe compararse la gravedad de las dos infracciones sucesivas.

## V. Análisis

41. El Hoge Raad desea saber, fundamentalmente, si cabe considerar que las mercancías «abandonan» el régimen de tránsito comunitario externo cuando han sido descargadas -previa ruptura del precinto cuando lo haya- y comercializadas sin que se cumpla la obligación de

*presentar las mercancías junto con el documento T1 en la aduana de destino o si, incluso entonces, puede suceder que dicho «abandono» haya tenido lugar con anterioridad, a raíz de la infracción de cualquier disposición relativa al referido régimen.*

*42. Con el fin de poder resolver esta cuestión, el Hoge Raad solicita al Tribunal de Justicia que interprete el concepto de «abandono» recogido en el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, que establece lo siguiente: «No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a), se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra B, letras a), b), c) y d), en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.»*

*43. Dado que esta disposición hace referencia a diferentes «regímenes», y que tal como se deduce de la resolución de remisión las mercancías objeto del litigio principal se introdujeron en la Comunidad bajo dos regímenes diferentes, a saber, el de tránsito comunitario externo y el régimen TIR, creo conveniente, en aras de la exhaustividad, examinar el concepto de «abandono» en el contexto de cada uno de los dos regímenes, aun cuando en las cuestiones prejudiciales planteadas únicamente se haga mención al régimen de tránsito comunitario externo.*

*44. Vamos a examinar, pues, en primer lugar, en qué momento puede considerarse que una mercancía ha «abandonado» el régimen de tránsito comunitario externo.*

*45. En el Reglamento nº 2726/90, aplicable en esta materia, sólo se halla una respuesta explícita a esta cuestión para los casos en que la operación se desarrolla de forma regular. En efecto, a tenor del artículo 23, «la operación de tránsito comunitario finalizará en el momento de la presentación de las mercancías y del documento T1 correspondiente en la aduana de destino».*

*46. Para el supuesto de que la operación se desarrolle de modo irregular, el artículo 34 del mismo Reglamento prevé, en su apartado 1, que «cuando se compruebe que se ha cometido una infracción o una irregularidad en un Estado miembro determinado en el curso de una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma, el Estado miembro procederá a la recaudación de los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles, con arreglo a las disposiciones comunitarias o nacionales, sin perjuicio del ejercicio de acciones penales».*

*47. De esta disposición resulta que toda infracción debe perseguirse en el Estado miembro en el que se haya cometido, cuando pueda determinarse dicho Estado miembro. Si la infracción es de tal naturaleza que implica el deber de recaudar derechos y otros gravámenes, tales derechos y gravámenes deberán recaudarse en dicho Estado miembro.*

*48. Está claro que, en un supuesto como el del litigio principal, concurren todos los criterios del artículo 34 del Reglamento nº 2726/90:*

*- La infracción, consistente en la ruptura del precinto y en la descarga de las mercancías, fue comprobada en los Países Bajos, ya que, de lo contrario, los Tribunales neerlandeses no hubieran conocido sobre ella.*

*- La infracción fue cometida en ese Estado miembro.*

*- La infracción puso indudablemente fin a la operación de tránsito y provocó el «abandono» de las mercancías de dicho régimen.*

- Por lo tanto, la recaudación de los derechos y demás gravámenes debe llevarse a cabo en los Países Bajos.

49. Pero ocurre que el demandado alega que existe otra infracción cometida anteriormente en otro Estado miembro. ¿Supone este hecho que las autoridades competentes y los tribunales neerlandeses no puedan conocer del asunto? ¿Cabe concebir que, a pesar de todo, el «abandono» (que obviamente sólo puede producirse una vez) ya se ha producido con ocasión de una infracción anterior? El artículo 34 del Reglamento nº 2726/90 no permite responder a esta pregunta, ya que no contiene precisión alguna sobre los supuestos en los que se cometen irregularidades o infracciones sucesivamente en varios Estados miembros y tampoco define aquellos supuestos en los que debe procederse a la recaudación de los derechos y gravámenes. Por consiguiente, es necesario examinar si existe algún otro texto jurídico que nos indique el criterio que debe seguirse en tal caso.

50. Tanto los Gobiernos del Reino Unido y neerlandés como la Comisión consideran que sólo puede hallarse la solución al problema aplicando el Reglamento nº 2144/87.

51. Esta interpretación no parece evidente a primera vista si se relaciona con el artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva. Tras establecer que, en el caso de bienes que 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 sólo se producen en el momento en que los bienes abandonan esos regímenes, aquella disposición prescribe que «no obstante, [...] 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 o de la exacciones a los que están sujetos los productos]».

52. Pues bien, la expresión «no obstante» que figura al principio del párrafo parece indicar que pueden existir otros «abandonos» que no coinciden con el nacimiento de la deuda aduanera.

53. Por otro lado, en mi opinión parece de una lógica irrefutable la tesis según la cual debe tener lugar un «abandono» del régimen de tránsito comunitario externo en el momento en que nace la deuda aduanera.

54. En efecto, tal y como recuerda el Gobierno italiano, la imposición aduanera permanece en suspenso cuando la mercancía se acoge al régimen de tránsito comunitario externo. Esta suspensión de la deuda aduanera no es un elemento marginal de dicho régimen, sino que, como subraya igualmente el Gobierno del Reino Unido, constituye una característica fundamental del mismo, o incluso su razón de ser. En efecto, el régimen de tránsito comunitario externo resultaría poco útil si no conllevara la suspensión de la imposición aduanera hasta que la mercancía llegue a su destino.

55. Pues bien, resulta que, si bien la normativa, y más en concreto el Reglamento nº 2144/87, prevé en determinados casos específicos de irregularidad el nacimiento de una deuda aduanera sobre mercancías que se hallan al amparo del régimen de tránsito comunitario externo, debe considerarse, al menos en principio, que en ese mismo momento las mercancías «abandonan» dicho régimen, pues a partir de entonces las mercancías dejan de beneficiarse de la característica esencial del mismo.

56. Por lo tanto, considero que, no obstante lo dispuesto en el artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva, debe analizarse el problema desde la perspectiva del Reglamento nº 2144/87.

57. Veamos, pues, en qué casos prevé el Reglamento nº 2144/87 el nacimiento de una deuda aduanera.

58. Según artículo 2 de este Reglamento, se trata de los siguientes supuestos:

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

a) el despacho a libre práctica de una mercancía [...];

b) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía [...];

c) la sustracción de una mercancía, sujeta a derechos de importación, a la vigilancia aduanera que implica [...] su inclusión en un régimen aduanero que implique una vigilancia aduanera;

d) el incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia [...] del disfrute del régimen aduanero en el que se encuentre, o la inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento [...] del régimen aduanero considerado.

[...]»

59. A primera vista puede apreciarse que entre las circunstancias que dan origen a una deuda aduanera, los supuestos c) y d) son los más relevantes para el caso que nos ocupa.

60. En el presente asunto, nadie pone en duda que el órgano jurisdiccional remitente se enfrenta a un conjunto de hechos que tienen lugar en los Países Bajos y que deben calificarse sin duda alguna como una sustracción a la vigilancia aduanera, a saber, la descarga de las mercancías, tras la ruptura del precinto, y su posterior comercialización sin haber cumplido la obligación de presentar las mercancías junto con el documento T1 en la aduana de destino.

61. Ello no obstante, ¿conviene fijar el «abandono» de estas mercancías en un momento anterior por la razón de que antes, en otro Estado miembro, tuvo lugar un hecho -en el caso que nos ocupa, el cambio de tractor- que, si bien podría entenderse comprendido eventualmente en los supuestos c) o d), parece sin embargo menos grave que los hechos que tuvieron lugar en los Países Bajos?

62. Según una primera opinión, defendida por el Gobierno del Reino Unido y, en cuanto al resultado, también por Liberexim, el «abandono» del régimen de tránsito comunitario externo coincide con el primer acto que constituya, bien una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, bien un incumplimiento de una de las obligaciones inherentes al régimen de tránsito comunitario externo o una inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen.

63. A favor de esta opinión cabe aducir sobre todo el hecho de que el régimen de tránsito comunitario externo constituye una excepción a la regla general de que los bienes importados en la Comunidad deben ser gravados en el momento en que cruzan la frontera exterior.

64. Como consecuencia de este carácter excepcional, las mercancías sólo pueden beneficiarse de la ficción jurídica de extraterritorialidad mientras se cumplan estrictamente las obligaciones establecidas por la normativa que regula el régimen de tránsito comunitario externo, máxime si se tiene en cuenta que las mercancías circulan por el territorio comunitario sin someterse al constante control de las autoridades aduaneras. De este modo, los operadores se benefician de una especie de «contrato de confianza» a cambio de respetar las condiciones establecidas para ese régimen.

65. Por tanto, la mercancía «abandona» necesariamente el régimen desde el momento en que deja de cumplirse alguna de las obligaciones que éste lleva consigo, es decir, desde el momento en

que tenga lugar un acto que pueda calificarse, bien de sustracción a la vigilancia aduanera, bien de incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia del disfrute del régimen aduanero en el que se encuentre o de inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen, a menos que se pruebe que estos últimos tipos de infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado.

66. Concretamente, si las diligencias se inician en el Estado miembro en el que las mercancías se han incluido en el régimen de tránsito comunitario externo, corresponde al órgano jurisdiccional competente de dicho Estado miembro verificar si se ha cometido efectivamente una infracción del régimen de tránsito comunitario en el territorio del Estado donde radica.

67. En caso de que tal infracción pueda considerarse una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, el referido órgano jurisdiccional deberá confirmar la decisión de recaudar los derechos.

68. Por el contrario, si se trata del incumplimiento de una de las obligaciones o de la inobservancia de las condiciones señaladas para incluir las mercancías en tal régimen, el órgano jurisdiccional examinará si se le puede demostrar que la infracción no impidió que la operación fuera llevada a término de manera correcta. A tal efecto, el operador en cuestión deberá aportar la prueba de que las mercancías fueron efectivamente presentadas, todavía bajo precinto y con el documento T1 intacto, en la aduana de destino. En este sentido, pues, el órgano jurisdiccional del país de origen podrá tener en cuenta el resultado que la operación de tránsito haya tenido en el territorio de otros Estados miembros.

69. En cambio, si no se ha cometido ninguna infracción objetiva en el territorio del Estado miembro donde radique el órgano jurisdiccional que conozca del asunto, este último deberá declararse incompetente.

70. ¿De qué manera se presenta entonces la situación cuando, como sucede en el caso de autos, en el Estado miembro en que se ha llevado a cabo la operación de tránsito se haya comprobado una infracción y un juez conozca del asunto? En este caso, el juez examinará, por supuesto, la naturaleza de la infracción cometida en el territorio de su país. Si se le indica que ya se ha cometido una primera infracción en otro Estado miembro, deberá decidir cuál de las dos infracciones ha dado lugar al «abandono» del régimen por las mercancías.

71. Pues bien, es evidente, en mi opinión, que cuando una mercancía se sitúa al amparo de un régimen que comporta una vigilancia aduanera desde el principio hasta el final de la operación, la infracción más grave que puede tener lugar es la sustracción de la mercancía a dicha vigilancia. Tal sustracción es lo que produce necesariamente el «abandono» por parte de las mercancías de dicho régimen.

72. En favor de este punto de vista, cabe alegar también el hecho de que, según el artículo 2, apartado 1, letra d), del Reglamento nº 2144/87, «el incumplimiento de una de las obligaciones» o «la inobservancia de una de las condiciones» no dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera cuando se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado. En estos supuestos, debe averiguarse primero la gravedad real de la infracción.

73. Esto nos demuestra ya -haciendo referencia al punto a) de la primera cuestión prejudicial- que no toda «primera operación que respecto de los bienes se efectúa en infracción de cualquier disposición» relativa al régimen de tránsito externo provoca necesaria y automáticamente el «abandono» por parte de las mercancías de dicho régimen.

74. Por el contrario, no se prevé ninguna excepción de este tipo respecto al caso de «sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera»: el nacimiento de la deuda aduanera tiene lugar desde el momento mismo en que se acredita la sustracción.

75. Por lo tanto, cuando el juez se enfrenta a una situación como la del litigio principal, deberá determinar si alguna de las dos infracciones puede considerarse una sustracción de las mercancías a la vigilancia de las autoridades aduaneras.

76. ¿Pero qué ocurre cuando dos infracciones sucesivas parecen susceptibles, a primera vista, de ser calificadas de «sustracción»?

77. En tal caso, considero que el órgano jurisdiccional nacional debe poder decidir cuál de las dos infracciones reúne más claramente las características de una sustracción.

78. En el presente caso, el Hoge Raad describe la primera infracción del modo siguiente: debido al cambio de tractor (del que las autoridades aduaneras no fueron informadas, contrariamente a lo que exige el artículo 20 del Reglamento nº 2726/90), «el transporte ya no coincidía con la declaración de tránsito externo, en la que se mencionaban tanto la matrícula del tractor como la del semirremolque para la identificación y el mantenimiento del control de la aduana». Esta mención viene impuesta por dos Reglamentos del Consejo citados por el Hoge Raad.

79. El Gobierno del Reino Unido considera que este cambio de tractor constituye un supuesto de sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera.

80. Yo creo, en cambio, que los hechos comprobados en los Países Bajos corresponden a la definición de sustracción que el Tribunal de Justicia dio en el asunto D. Wandel (sentencia que fue dictada con posterioridad a la resolución de remisión prejudicial que aquí nos ocupa) en mucha mayor medida que el cambio de tractor. En el apartado 47 de dicha sentencia puede leerse, en efecto:

«debe entenderse que el concepto de sustracción 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».

81. Pues bien, cuando las mercancías permanecen siempre dentro de la partida en el medio de transporte donde fueron colocadas y precintadas por la aduana de origen, a las autoridades aduaneras o a la policía que intercepta el vehículo les resulta posible acceder a las mercancías para comprobar si el precinto es el mismo que colocó la aduana de origen, o para comprobar si las mercancías, según su naturaleza y cuantía, coinciden con las que se presentaron en la aduana al inicio de la operación de tránsito.

82. Por lo tanto, mi conclusión es que, en circunstancias como las del litigio principal, la ruptura del precinto, la descarga de las mercancías y su comercialización son los actos que, considerados en conjunto, constituyen el «abandono» por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo.

83. A mi juicio, refuerzan esta conclusión las dos consideraciones siguientes. En primer lugar, es importante que las disposiciones relativas al régimen de tránsito conserven su eficacia. Dicho régimen resultaría comprometido si la infracción no pudiera perseguirse en el Estado en donde se hubiera comprobado, de un modo que no admitiera dudas, que las mercancías habían sido descargadas y comercializadas, y ello tan sólo porque anteriormente hubiera tenido lugar en otro Estado miembro otra irregularidad que hasta aquel momento no hubiera sido descubierta ni sancionada. En muchas ocasiones, por lo demás, podría ser difícil determinar la naturaleza

exacta de esta última irregularidad y la persona responsable de la misma.

84. En segundo lugar, cuando durante una misma operación de tránsito se cometen dos infracciones sucesivas, de las cuales la primera no ha podido ser descubierta a tiempo y sólo la segunda ha tenido como consecuencia la comercialización efectiva de las mercancías, es más conforme con el espíritu del sistema del IVA que este impuesto se recaude en el Estado miembro en el que ha tenido lugar tal comercialización, en lugar de en el Estado miembro por cuyo territorio las mercancías no han hecho sino transitar.

85. El órgano jurisdiccional remitente desea también saber si debe atribuirse relevancia al hecho de que el acto iba unido a la intención de comercializar las mercancías en la Comunidad sin respetar las disposiciones aplicables al régimen aduanero considerado.

86. Opino que la respuesta a esta cuestión debe ser negativa.

87. Efectivamente, en la sentencia *D. Wandel*, antes citada, el Tribunal de Justicia tuvo ya ocasión de pronunciarse sobre la relevancia del elemento intencional en el caso de sustracción a la vigilancia aduanera. Según el Tribunal de Justicia, «la sustracción de una mercancía a la vigilancia comunitaria, a efectos del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva [...]». En mi opinión, no hay razón alguna para considerar que sería diferente en el caso de inobservancia o de incumplimiento en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), del Reglamento nº 2144/87, o de una irregularidad en el sentido del artículo 34 del Reglamento nº 2726/90.

88. El hecho de que sólo se requiera la reunión de «una serie de requisitos de índole objetiva» significa también que el juez no puede basarse únicamente en la supuesta intención del agente económico para llegar a la conclusión de que existe una infracción.

89. Por el contrario, el elemento intencional podría ser relevante para poder averiguar si *Liberexim* puede ser considerada como obligada al pago del IVA. En efecto, en el apartado 49 de la sentencia *D. Wandel*, antes citada, el Tribunal afirma que «la existencia de un elemento intencional sólo reviste importancia cuando se trata de determinar los obligados al pago de la deuda nacida de la sustracción de una mercancía. En efecto, mientras que la persona que ha sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera está incondicionalmente obligada al pago de la citada deuda, tanto las personas que participaron en la sustracción como las que hayan adquirido o tenido en su poder la citada mercancía sólo pasan a ser deudoras en el supuesto de que supieran, o debieran razonablemente saber, que hubo sustracción en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero.»

90. No obstante, la cuestión relativa a si *Liberexim* está obligada al pago del IVA está regulada en el artículo 21 de la Sexta Directiva. Esta disposición no es objeto de la cuestión prejudicial aquí planteada y por tanto no procede detenerse más tiempo en esta cuestión.

91. Por último, para que la exposición sea completa, queda por examinar si los argumentos presentados hasta este momento en relación con el régimen de tránsito comunitario externo son también aplicables al régimen TIR, en el que, tal como establece el artículo 5, apartado 2, letra a), del Reglamento nº 2726/90, no se aplican las reglas del régimen de tránsito comunitario externo.

92. Con respecto a esta cuestión, debe subrayarse que el Convenio TIR contiene, en sus artículos 36 y 37, normas análogas a las que figuran en el artículo 34 del Reglamento nº 2726/90. Por ello, considero que conviene aplicar al régimen TIR los mismos criterios que los que son válidos para el tránsito comunitario externo.

## VI. Conclusión

93. A la vista de todo ello propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden en los siguientes términos:

«1) Como norma general, si no se efectúa de modo regular, el "abandono" por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo, en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/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 resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia de impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, se produce cuando aparece el primer acto constitutivo:

- de sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera, o

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

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

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