CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 22 de mayo de 2012 (1)

Asunto C-165/11

Dažovné riaditeľstvo Slovenskej republiky

contra

Profitube spol. s r.o.

(Petición de demanda prejudicial
planteada por el Najvyšší súd Slovenskej republiky, Eslovaquia)

«Impuesto sobre el valor añadido – Mercancías procedentes de un tercer Estado y sujetas a régimen de suspensión en un depósito aduanero en un Estado miembro – Venta de las mercancías manteniendo el régimen de suspensión – Entrega de bienes – Operación imponible»

1. Cuando un producto se introduce en el territorio de la Unión utilizando un régimen de suspensión previsto en las normas aduaneras, por ejemplo, para ser transformado y posteriormente reexportado a un tercer país, tal producto no adquiere la condición de mercancía comunitaria. Por consiguiente, desde el punto de vista aduanero, no se devenga derecho alguno. Sin embargo, ¿qué sucede cuando dicho producto, que además se encuentra en un depósito aduanero, es vendido por una empresa de la Unión a otra empresa de la Unión, aunque permanece físicamente en el mismo lugar y está sujeto jurídicamente al régimen de suspensión? En particular, ¿debe abonarse el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por dicha operación de compraventa? Este es, en esencia, el problema que el Tribunal Supremo eslovaco plantea al Tribunal de Justicia mediante sus cuestiones prejudiciales.

I. Marco normativo

A. Normativa aduanera

2. El concepto de «territorio aduanero» de la Unión está definido en el artículo 3 del Código aduanero. (2) En particular, conforme a esa disposición, el territorio aduanero comprende el territorio de todos los Estados miembros, a excepción de las zonas expresamente indicadas en la propia norma.

3. En el artículo 84 del Código aduanero se enumeran los «régimenes de suspensión»: en particular, entre ellos se incluyen el depósito aduanero y el perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión. De conformidad, respectivamente, con los artículos 98 y 114, dichos régimenes permiten introducir en el territorio aduanero de la Unión mercancías no comunitarias sin necesidad de abonar derechos. El régimen del depósito aduanero tiene por finalidad el

almacenamiento de mercancías y el del perfeccionamiento activo, su transformación.

4. Con arreglo al artículo 98, apartado 2, del Código aduanero, un depósito aduanero es «todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que puedan almacenarse mercancías en las condiciones establecidas».

B. *Normativa en materia de IVA*

5. En el momento en que se produjeron los hechos objeto del litigio principal, que se remontan a 2005-2006, la normativa sobre IVA aplicable era la contenida en la Sexta Directiva. (3)

6. En virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA:

«1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

2. Las importaciones de bienes.»

7. De conformidad con el artículo 5, apartado 1, por «entrega de bienes» se entenderá «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

8. A efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, el territorio de la Unión se define en el posterior artículo 3. Este incluye el territorio de los Estados miembros, a excepción de las zonas expresamente indicadas en el mencionado artículo.

9. El artículo 16 de la Sexta Directiva contiene algunas normas relativas a las exenciones del impuesto. En particular, dicho artículo, en su versión modificada —mediante una curiosa técnica legislativa— por el artículo 28 *quater* de la propia Sexta Directiva, (4) dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, con sujeción a la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que queden exentas las operaciones siguientes, o algunas de ellas [...]:

[...]

B. las entregas de bienes destinados a ser:

[...]

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

[...]

D. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuados:

a) en los lugares enumerados en letras a), b), c) y d) de la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en las mismas;

[...]».

10. Por consiguiente, en esencia, el artículo 16 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a eximir del IVA la venta de un bien que esté sujeto a un régimen de suspensión aduanero y que, tras la venta, siga estando sujeto a dicho régimen.

II. Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

11. El litigio principal versa sobre algunos productos semielaborados de acero (bobinas) importados de Ucrania por cuenta de la sociedad eslovaca Profitube y sujetos al régimen de suspensión en Eslovaquia. En particular, las mercancías se almacenaban primero en régimen de depósito aduanero y posteriormente, para ser transformadas en perfiles de acero, en régimen de perfeccionamiento activo.

12. Acto seguido, Profitube vendió las mercancías, que no abandonaron en ningún momento el lugar en el que se encontraban, a la sociedad eslovaca MERCURIUS y volvieron a someterse al régimen de depósito aduanero.

13. Las autoridades fiscales eslovacas reclamaron el pago del IVA correspondiente a la venta realizada por Profitube a MERCURIUS, al considerar que, a efectos de IVA, se trataba de una operación ordinaria de entrega de bienes sujeta al impuesto.

14. Profitube impugnó en vía jurisdiccional la decisión de las autoridades fiscales alegando que, dado que las mercancías de que se trata no se consideran mercancías comunitarias a efectos del Derecho aduanero, no deben quedar incluidas en el ámbito de aplicación del régimen del IVA.

15. El recurso de Profitube fue estimado en primera instancia por el Krajský súd (Tribunal Regional) de Bratislava que anuló la resolución de las autoridades fiscales. No obstante, en segunda instancia, el Najvyšší súd (Tribunal Supremo), órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto, llegó a la conclusión contraria al considerar que la operación estaba sujeta al IVA.

16. No obstante, Profitube interpuso un recurso ante el Ústavný súd (Tribunal Constitucional), que anuló la sentencia del Tribunal Supremo y devolvió el asunto a este último. En particular, según el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo no tuvo debidamente en cuenta ciertas disposiciones del Derecho eslovaco que establecen que la normativa aduanera prevalece sobre la relativa al IVA.

17. Al llegar a ese punto, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En una situación en la que, en los ejercicios 2005 y 2006, en un depósito aduanero público ubicado en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea fueron [importados], por un importador de dicho Estado miembro, bienes procedentes del territorio de un Estado no perteneciente a la Unión Europea (Ucrania), bienes que posteriormente, durante dicho depósito aduanero, pasaron al régimen de perfeccionamiento activo en el marco del régimen de suspensión, cuando el producto final, en lugar de ser exportado inmediatamente, de conformidad con el artículo 114 del Reglamento CEE nº 2913/92, fue entregado, en ese mismo depósito, por la persona que lo ha transformado, a otra sociedad de dicho Estado miembro, la cual, desde el citado depositado aduanero, no los ha despachado a libre práctica, sino que ha vuelto a incluirlos acto seguido en un régimen de depósito aduanero, ¿es aplicable a la mencionada venta de bienes en dicho depósito aduanero siempre y únicamente la normativa aduanera comunitaria o bien la situación jurídica, a raíz de la venta de que se trata, sufrió una modificación por la que

dicha operación quedó sujeta al régimen de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977? Es decir, ¿es posible, a efectos del régimen del impuesto sobre el valor añadido previsto en la Sexta Directiva, considerar un depósito aduanero público, ubicado en el territorio de un Estado miembro, como parte del territorio de la Comunidad, en particular, del territorio de dicho Estado miembro, según la definición prevista en el artículo 3 de la Sexta Directiva?

2) ¿Es posible valorar la situación antes expuesta a la luz de la doctrina del abuso del Derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y relativa a la aplicación de la Sexta Directiva (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax, C-255/02) en el sentido de que la demandante, mediante la entrega de bienes en el depósito aduanero público ubicado en el territorio de la República Eslovaca, ya realizó una entrega de bienes a título oneroso en el territorio nacional?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, en el sentido de que la operación de que se trata está sujeta al régimen de la Sexta Directiva, ¿constituye esta operación el devengo del impuesto

a) vinculado a la exigibilidad del impuesto, en el sentido del artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que una entrega de bienes tuvo lugar en un depósito aduanero ubicado en el territorio de la República Eslovaca, o

b) en la medida en que, con posterioridad a la importación de los bienes de un tercer país (artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva), es decir, durante su permanencia en dicho depósito aduanero, el régimen aduanero queda eliminado con la entrega de los bienes depositados a otra persona de un Estado miembro?

4) ¿Se cumplen los objetivos de la Sexta Directiva formulados en sus considerandos, en particular, los objetivos del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (OMC), si una entrega de bienes importados de un tercer país en el depósito aduanero, posteriormente transformados en dicho depósito y entregados a otra persona de dicho Estado miembro en un depósito aduanero, ubicado en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea, no está sujeta al régimen del impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado miembro?»

III. Análisis

A. *Sobre la obligación de pago del IVA (en particular, sobre la primera y la tercera cuestión)*

18. Con carácter general, el IVA sobre un bien se devenga en caso de importación o de entrega del mismo. En el presente asunto, está claro que no se ha producido una importación, dado que los bienes controvertidos en el litigio principal se encuentran en régimen aduanero de suspensión. Por consiguiente, la eventual obligación de pago del IVA únicamente puede basarse en la existencia de una «entrega de bienes» con las características previstas en la Sexta Directiva.

19. En concreto, con carácter general, el IVA se devenga en caso de entrega de bienes, cuando concurren tres requisitos acumulativos. En virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, en primer lugar la operación debe ser una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en segundo lugar, la entrega debe realizarla un sujeto pasivo que actúe como tal.

20. En tercer lugar, la operación debe realizarse *en el interior del territorio de la Unión*, según se define en el artículo 3 de dicha Directiva.

21. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente no pone en duda la existencia de los dos primeros requisitos por lo que no es necesario detenerse en ellos. La compraventa se realizó

a título oneroso por un sujeto pasivo que actuaba como tal y ha supuesto la transmisión del vendedor al comprador del poder de disposición de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario. Por el contrario, las cuestiones prejudiciales tienen por objeto aclarar si concurre también el tercer requisito. Según la interpretación que defiende la sociedad recurrente en el procedimiento principal, una mercancía que se encuentra sujeta a un régimen de suspensión y que, en consecuencia, no se ha convertido en mercancía comunitaria de conformidad con el Derecho aduanero, no debe considerarse ubicada, a efectos del IVA, en el territorio de la Unión. Por el contrario, todas las demás personas que han presentado observaciones en este asunto han mantenido que la venta de las mercancías por Profitube a MERCURIUS constituye una operación económica ordinaria sujeta al IVA.

22. Las cuestiones planteadas por el juez nacional pueden ser tratadas conjuntamente, dado que el problema que subyace es único. Asimismo, como se verá, en el caso de que la solución apunte en el sentido de que la Sexta Directiva obliga a pagar el IVA, no será necesario responder a las cuestiones segunda y cuarta.

23. Esa es precisamente mi postura. En mi opinión, el IVA es exigible. En el Derecho de la Unión no existe ninguna norma que permita excluir la obligación de pago del impuesto en caso de compraventa de mercancías sujetas a un régimen aduanero de suspensión y destinadas a permanecer en el mismo.

24. En primer lugar, procede señalar que, en el Derecho de la Unión, el régimen aduanero y el régimen del IVA constituyen dos cuerpos normativos fundamentalmente independientes. Naturalmente, esto no significa que no guarden relaciones recíprocas: por ejemplo, el artículo 16 de la Sexta Directiva regula, como se ha visto, precisamente una situación en la que deben aplicarse tanto las normas aduaneras como las normas sobre el IVA. No obstante, lo que debe quedar claro es que se trata de dos grupos de normas que, por un lado, tienen el mismo rango jerárquico de normas de Derecho derivado —de modo que queda excluida cualquier prevalencia automática de una sobre la otra— y que, por otro lado, persiguen objetivos completamente distintos. El hecho de que un determinado bien disfrute de un régimen «privilegiado» en el Derecho aduanero no significa que deba gozar automáticamente de un trato de favor a efectos del IVA y viceversa.

25. En segundo lugar, a efectos del IVA, un depósito aduanero forma parte, sin duda alguna, del territorio de la Unión. La Sexta Directiva establece expresamente las partes del territorio de los Estados miembros a las que no se aplica el régimen del IVA, y entre ellas no se encuentran los depósitos aduaneros. El propio Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de señalar, en un asunto que presentaba algunas similitudes con el presente asunto, que un depósito aduanero forma parte, a efectos del IVA, del territorio de la Unión. (5) Con carácter general, según la jurisprudencia, el régimen de la Sexta Directiva «se aplica obligatoria e imperativamente a la totalidad del territorio nacional de los Estados miembros». (6)

26. En consecuencia, la circunstancia de que los bienes entregados en el marco del presente asunto estuvieran físicamente en un depósito aduanero carece de pertinencia a efectos del IVA, al igual que resulta irrelevante a tal respecto que los bienes estuvieran sujetos a un régimen aduanero de suspensión.

27. Por otro lado, *los depósitos aduaneros también forman parte del territorio de la Unión con arreglo al Derecho aduanero*. El hecho de que los bienes que se encuentran en dichos depósitos disfruten de un estatuto aduanero especial, por ser fácilmente controlables, no entraña que tales depósitos sean en modo alguno zonas extraterritoriales: como establece el artículo 98, apartado 2, del Código aduanero, únicamente son lugares reconocidos por las autoridades aduaneras en los que pueden almacenarse mercancías cumpliendo determinadas condiciones concretas.

28. En consecuencia, una compraventa como la que es objeto de examen por parte del órgano jurisdiccional que conoce del litigio principal constituye una entrega de bienes realizada en el interior del territorio de la Unión, sujeta a la obligación de pago del IVA.

29. En mi opinión, el artículo 16 de la Sexta Directiva confirma de forma inequívoca que esta es la interpretación correcta.

30. En efecto, como se ha visto antes, dicho artículo establece que los Estados miembros pueden eximir del IVA algunas operaciones, como las entregas de bienes que se encuentran en un régimen aduanero de suspensión y continúan estando sujetas a dicho régimen después de la entrega. Esto supone que un Estado miembro podría decidir eximir del IVA una compraventa como la que es objeto del presente asunto. (7) Ahora bien, es evidente que si la Directiva establece que los Estados miembros pueden eximir del IVA operaciones como la que se examina en este asunto, en el caso de que no se haya concedido dicha exención, *el IVA deberá pagarse*. No tendría ningún sentido prever la posibilidad de exención del IVA si la regla general no fuera el pago del impuesto. En otras palabras, la Sexta Directiva *parte del presupuesto de que una compraventa de mercancías que se encuentran sujetas a un régimen aduanero de suspensión está normalmente sujeta al IVA*, y únicamente puede estar exenta si los Estados miembros deciden conceder una exención.

31. En el presente asunto, de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia parece desprenderse claramente que Eslovaquia no ha concedido esa exención: el propio Gobierno eslovaco ha confirmado expresamente esa circunstancia. No obstante, corresponde al juez nacional, como es evidente, comprobar la existencia de eventuales disposiciones nacionales que hayan introducido en el Derecho interno las exenciones previstas en el artículo 16 de la Sexta Directiva.

B. *Sobre las cuestiones segunda y cuarta*

32. A la luz de la respuesta que propongo a la cuestión principal planteada por el juez nacional, no es necesario que el Tribunal de Justicia examine las cuestiones segunda y cuarta, que únicamente se formulan para el caso de que el Tribunal de Justicia declare que, en un asunto como el presente, el IVA no se devenga.

IV. **Conclusiones**

33. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Najvyšší súd Slovenskej republiky del siguiente modo:

«A menos que un Estado miembro haya hecho uso de la posibilidad de conceder una exención, de conformidad con el artículo 16 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, el hecho de que una compraventa afecte a bienes sujetos

a un régimen aduanero de suspensión o almacenados en un depósito aduanero, no elimina la sujeción de tal compraventa al impuesto sobre el valor añadido».

1 – Lengua original: italiano.

2 – Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión posteriormente modificada.

3 – Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión posteriormente modificada.

4 – La parte del artículo 28 *quater* que modifica el artículo 16 fue introducida por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

5 – Sentencia de 9 de febrero de 2006, Comisión / Reino Unido (C-305/03, Rec. p. I-1213), apartado 40. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que la posibilidad de aplicar las exenciones previstas en el artículo 16 de la Sexta Directiva se refiere a «las operaciones realizadas en el interior del país».

6 – Sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697), apartado 55.

7 – Podrían plantearse algunas dudas alegando que la exención prevista en el artículo 16 debería aplicarse únicamente en el caso de una entrega de bienes cuyo estatuto aduanero *permanezca inalterado* a pesar de la entrega, mientras que en este asunto, los bienes pasaron, en el momento de la cesión, de estar sujetos al régimen de perfeccionamiento activo a estar sometidos al régimen de depósito aduanero. Sin embargo, considero que esta interpretación no sería correcta y que el paso de un régimen de suspensión a otro no impide que se disfrute de la exención, siempre que el Estado miembro interesado la haya previsto.