

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentadas el 12 de enero de 2016 (1)

Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14

Eurogate Distribution GmbH

contra

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

y

DHL Hub Leipzig GmbH

contra

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

[Peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Finanzgericht Hamburg (Alemania)]

«Código aduanero comunitario — Depósito aduanero — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia del incumplimiento de una obligación — Inscripción tardía en la contabilidad de existencias — Presentación tardía de las mercancías ante la autoridad aduanera competente — Sexta Directiva — Directiva IVA — Exigibilidad del IVA — Relación entre la deuda aduanera y la deuda del IVA»

1. En el contexto de una infracción de las obligaciones formales a las que está sujeta una mercancía en régimen de suspensión de los derechos de importación, un órgano jurisdiccional alemán pregunta al Tribunal de Justicia si, además de la deuda aduanera prevista por ese motivo en el artículo 204 del Código aduanero comunitario, (2) procede también la liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Para el caso de que así fuera, es objeto de debate si el obligado al pago del IVA es la misma persona que ha infringido las formalidades aduaneras, aun cuando se trate de un depositario que no tenía poder de disposición sobre aquella mercancía.

2. Los presentes asuntos ofrecen al Tribunal de Justicia la posibilidad de perfilar la doctrina establecida en su sentencia X, (3) en la que interpretó el artículo 7 de la Sexta Directiva (4) declarando que el IVA se devenga siempre que las mercancías hayan abandonado los regímenes aduaneros previstos en dicho precepto, incluso si la deuda aduanera hubiera nacido exclusivamente en virtud del artículo 204 CAC.

3. La respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas en ambos litigios permite dos enfoques. El primero se limitaría a una mera repetición literal de lo ya afirmado por el Tribunal de

Justicia en la sentencia X, (5) sin mayores matices. El segundo, por el contrario, introduciría dichos matices en el análisis de los problemas suscitados, desde una perspectiva no formalista sino atenta a la función y al carácter del IVA como tributo con rasgos unitarios que grava la adición de valor producida en cada fase del proceso de producción o distribución de bienes y servicios.

4. Una lectura atenta de la sentencia de 15 de mayo de 2014 me lleva a afirmar que, en realidad, la simultaneidad del IVA y de la deuda aduanera generada a causa del incumplimiento de ciertas condiciones no es tan automática como podría deducirse del tenor literal de la parte dispositiva de la sentencia X; (6) más bien al contrario, tanto de su fundamentación cuanto, en particular, de la naturaleza misma del IVA se puede inferir que el nacimiento de una deuda aduanera no tiene por qué suponer, fatalmente, el devengo del IVA a la importación.

I. **Marco normativo**

A. *Derecho de la Unión*

1. Código aduanero comunitario

5. El artículo 4 del CAC establece:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

7) “mercancías comunitarias”: las mercancías:

– que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad. Las mercancías obtenidas a partir de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo no se considerará que tienen carácter comunitario, en los casos de importancia económica particular determinados según el procedimiento del Comité;

– importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas a libre práctica;

– que se obtengan en el territorio aduanero de la Comunidad a partir de mercancías a que se hace referencia en el segundo guión exclusivamente, o bien a partir de las mercancías a que se hace referencia en los guiones primero y segundo;

[...]».

6. A tenor del artículo 37 del CAC:

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

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

7. En virtud del artículo 50 del CAC, «[h]asta tanto reciban un destino aduanero, las mercancías presentadas en aduana tendrán, desde el momento de su presentación, el estatuto de mercancías en depósito temporal. Dichas mercancías se denominarán en lo sucesivo “mercancías en depósito temporal”».

8. De conformidad con el artículo 79 del CAC:

«El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

[...]»

9. Con arreglo al artículo 89, apartado 1, del CAC, «[e]l régimen económico de suspensión se liquidará cuando las mercancías o, en su caso, los productos compensadores o transformados incluidos en dicho régimen reciban un nuevo destino aduanero autorizado.»

10. El artículo 91 del CAC prescribe:

«1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial;

[...]

2. La circulación contemplada en el apartado 1 podrá efectuarse:

a) bien al amparo del régimen de tránsito comunitario externo;

[...]».

11. El artículo 92 del CAC dispone:

«1. El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.

2. Las autoridades aduaneras liquidarán el régimen de tránsito externo cuando estén en condiciones de determinar, sobre la base de la comparación de los datos disponibles en la aduana de origen y de los disponibles en la aduana de destino, que el régimen ha finalizado correctamente.»

12. Según el artículo 96 del CAC:

«1. El obligado principal es el titular del régimen de tránsito comunitario externo. El obligado principal deberá:

- a) presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras;
- b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.

2. Sin perjuicio de las obligaciones del obligado principal contempladas en el apartado 1, el transportista o el destinatario de las mercancías que las acepte sabiendo que están bajo régimen de tránsito comunitario también deberá presentarlas intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras.»

13. A tenor del artículo 98, apartado 1, del CAC, «[e]l régimen de depósito aduanero permitirá el almacenamiento en un depósito aduanero: a) de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial [...]».

14. En virtud del artículo 105 del CAC, «[l]a persona designada por las autoridades aduaneras deberá llevar, en la forma acordada por dichas autoridades, una contabilidad de existencias de todas las mercancías incluidas en régimen de depósito aduanero. La contabilidad de existencias no será necesaria cuando el depósito público esté gestionado por las autoridades aduaneras. [...]»

15. El artículo 204 del CAC señala:

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

- a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, o
- b) la inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen o para la concesión de un derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales,

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.

2. La deuda aduanera se originará o bien en el momento en que deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al origen de la deuda aduanera, bien en el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado cuando *a posteriori* se descubra que no se cumplía efectivamente algunas de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen o para la concesión del derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales.

3. El deudor será la persona que, según el caso, deba cumplir las obligaciones que entrañe la estancia en depósito temporal de una mercancía sujeta a derechos de importación o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía, o que deba respetar las condiciones fijadas para la inclusión de la mercancía en este régimen.»

2. Reglamento (CEE) nº 2454/93 (7)

16. El artículo 356 del Reglamento de aplicación establece:

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

[...]»

17. El artículo 512 del Reglamento de aplicación prescribe en su apartado 3 que «[l]as transferencias hasta la aduana de salida con vistas a la reexportación podrá efectuarse al amparo del régimen. En este caso el régimen no se considerará ultimado hasta que las mercancía o los productos declarados para su reexportación hayan abandonado efectivamente el territorio aduanero de la Comunidad».

18. Con arreglo al artículo 529, apartado 1, del Reglamento de aplicación, «[l]a contabilidad de existencias deberá reflejar en todo momento el estado de las existencias de mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero. El depositario deberá presentar a la aduana de control, en los plazos fijados por las autoridades aduaneras, una relación de las existencias».

19. Según el artículo 530, apartado 3, del repetido Reglamento, «[l]as inscripciones en la contabilidad de existencias de las indicaciones relativas a la ultimación del régimen se realizará, a más tardar, en el momento de la salida de las mercancías del depósito aduanero o de las instalaciones de almacenamiento del titular».

20. De acuerdo con el artículo 860 del referido Reglamento, «[l]as autoridades aduaneras considerarán nacida una deuda aduanera de conformidad con el apartado 1 del artículo 204 del [CAC], a menos que la persona que pueda ser deudora demuestre que se cumplen las condiciones del artículo 859».

21. El artículo 866 del Reglamento de aplicación señala que «[s]in perjuicio del cumplimiento de las obligaciones previstas en materia de prohibición o de restricción eventualmente aplicables a la mercancía de que se trate, cuando haya nacido una deuda aduanera de importación, en virtud de lo dispuesto en los artículos 202, 203, 204 o 205 del Código y los derechos de importación hayan sido pagados, la mercancía de que se trata se considerará como mercancía comunitaria sin que sea necesario hacer una declaración de despacho a libre práctica».

3. Sexta Directiva

22. El artículo 2 de la Sexta Directiva afirmaba que «[e]starán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido: [...] 2. Las importaciones de bienes».

23. Conforme a artículo 7 de la Sexta Directiva:

«1. Se considerará “importación de un bien”:

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos [23 CE y 24 CE] o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado [CECA], que no esté en libre práctica;

b) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere la letra a).

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

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a), se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, [punto] B, letras a), b), c) y d) en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

Del mismo modo, en caso de que un bien de los mencionados en la letra b) del apartado 1 se halle desde su entrada en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes previstos en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 33 *bis*, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes mencionados.»

24. De acuerdo con el artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva, «[e]l 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. [...]»

25. El artículo 17 de la Sexta Directiva disponía:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

[...]».

26. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21, apartado 4, de la Sexta Directiva, «[e]n operaciones de importación, el [IVA] se debe por la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación».

4. Directiva IVA (8)

27. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA establece que «[e]starán sujetas al IVA las operaciones siguientes: [...] d) las importaciones de bienes».

28. En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, «[s]erán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad [...]».

29. El artículo 30 de la Directiva IVA es del siguiente tenor:

«Se considerará "importación de bienes" la introducción en la Comunidad de un bien que no esté

en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.

Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad.»

30. Para el artículo 60 de la Directiva IVA «[l]a importación de bienes se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Comunidad».

31. El artículo 61 de la Directiva IVA prescribe:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 o en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes o situaciones.

Del mismo modo, en caso de que un bien que se encuentre en libre práctica se halle desde su introducción en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes o situaciones contemplados en los artículos 276 y 277, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes o situaciones mencionados.»

32. De acuerdo con el artículo 70 de la Directiva IVA, «[e]l devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.»

33. Conforme al artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA, «[e]n 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. [...]»

34. El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA establece que «[l]os Estados miembros eximirán [...] las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138».

35. Según el artículo 167 de la Directiva IVA, «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

36. El artículo 168 de la Directiva IVA prevé:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

37. Con arreglo al artículo 178 de la Directiva IVA, «[p]ara poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes: [...] e) para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168, por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado [...]».

38. Conforme al artículo 201 de la Directiva IVA, «[e]n caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación».

B. *Derecho nacional*

39. El artículo 1 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en adelante, «UStG»), en su versión aplicable a los hechos litigiosos, (9) preceptúa:

«(1) Están sujetas al impuesto las operaciones siguientes:

1. las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio alemán por una empresa en el marco de su actividad;

[...]

4. las importaciones de bienes a Alemania [...] (impuesto sobre el volumen de negocios a la importación);

[...]».

40. De conformidad con el artículo 15, apartado 1, de la UStG:

«El empresario puede deducir los siguientes montantes de impuestos soportados:

1. El impuesto legalmente debido por suministros y otras prestaciones que son exportadas por otro empresario para su empresa;

2. El impuesto sobre el volumen de negocios a la importación nacido para bienes que son importados para su empresa a título del artículo 1, apartado 1, punto 4;

[...]».

41. El artículo 21 de la UStG dispone:

«(1) El impuesto sobre el volumen de negocios a la importación es un impuesto al consumo en el sentido del Código general de los impuestos (Abgabenordnung).

(2) Las reglas aduaneras se aplican por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación; con excepción de las reglas relativas al perfeccionamiento activo en el sistema de reembolso y a las relativas al perfeccionamiento pasivo.

[...]»

II. Hechos y cuestiones planteadas

A. Asunto C-226/14

42. Tal y como especifica el auto del tribunal de reenvío, Eurogate Distribution GmbH (en lo sucesivo, «Eurogate»), demandante en el proceso principal, recibió de sus clientes en su depósito aduanero mercancías en tránsito y las preparó para remitirlas a varios países de Europa Oriental. La duración media del depósito fue superior a seis semanas. Las mercancías fueron ulteriormente recogidas en el depósito de Eurogate por empresas de transporte domiciliadas en los respectivos países de destino.

43. A raíz de una inspección aduanera relativa al período comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2006, se comprobó que, en algunas ocasiones, las retiradas del depósito aduanero habían sido registradas con retraso (de hasta 126 días con respecto a la fecha de retirada) en la contabilidad de existencias que exige la legislación aduanera.

44. Al liquidar los derechos de importación el 1 de julio de 2008, el Hauptzollamt Hamburg-Stadt fijó el importe tanto de la deuda aduanera como del IVA a la importación. Eurogate presentó un recurso administrativo contra la liquidación, que fue desestimado. Frente a la resolución desestimatoria interpuso un recurso jurisdiccional ante el Finanzgericht Hamburg.

45. En cuanto a la deuda aduanera, el Finanzgericht Hamburg ya planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, que fue resuelta por la sentencia Eurogate. (10) En el apartado 35 de esa sentencia el Tribunal de Justicia declaró que «el artículo 204, apartado 1, letra a), del [CAC] debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto la salida de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada».

46. Eurogate continúa impugnando la liquidación, ahora en la parte que concierne al IVA a la importación, y solicita que se anule la liquidación de este impuesto.

47. En este contexto, el Finanzgericht Hamburg plantea las siguientes preguntas:

«1) ¿Es contrario a las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE recaudar el impuesto sobre el volumen de negocios por la importación de bienes reexportados como mercancías no comunitarias pero por los que se ha originado una deuda aduanera debido a un incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 204 del [CAC] (en este caso, cumplimiento fuera de plazo de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista al efecto la retirada de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar, en el momento en que se produzca la misma)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Obligan las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE en tales casos a recaudar el impuesto sobre el volumen de negocios por la importación de los bienes o disponen a este respecto los Estados miembros de un cierto margen de discrecionalidad?

y

3) ¿Es un depositario que custodia en su depósito aduanero un bien procedente de un país tercero en virtud de un contrato de servicio sin poder de disposición sobre dicho bien deudor del

impuesto sobre el volumen de negocios por la importación originado a causa del incumplimiento de la obligación que le impone el artículo 10, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE, en relación con el artículo 204, apartado 1, [del CAC], aunque no utilice el bien para las necesidades de sus propias operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE?»

B. Asunto C-228/14

48. El 5 de enero de 2011 se inició un régimen de tránsito externo T 1 respecto de mercancías que debían ser transportadas hasta Macao dentro del plazo fijado (hasta el 12 de enero de 2011), a través de la oficina aduanera del aeropuerto de Hannover o del aeropuerto de Leipzig. DHL Hub Leipzig GmbH (en adelante, «DHL») era transportista en el sentido del artículo 96, apartado 2, del CAC y omitió presentar la mercancía a la oficina aduanera del aeropuerto de Leipzig antes de su envío a Macao.

49. No se pudo ultimar el régimen aduanero con arreglo al artículo 366, apartado 2, del Reglamento de aplicación porque no habían sido presentados los documentos necesarios.

50. El 8 de agosto de 2011 el Hauptzollamt Braunschweig giró a DHL la liquidación del IVA a la importación, conforme al artículo 204, apartado 1, letra a), del CAC. En concreto, el importe del IVA liquidado ascendía a 6 002,01 euros. El 29 de febrero de 2012, DHL reclamó la devolución del IVA a la importación satisfecho en virtud de aquella liquidación, con arreglo al artículo 236 del CAC.

51. El Hauptzollamt Braunschweig desestimó la solicitud de devolución mediante resolución de 28 de marzo de 2012. Tras un recurso administrativo infructuoso, DHL interpuso un recurso jurisdiccional ante el Finanzgericht Hamburg, solicitando la declaración de nulidad de la resolución del Hauptzollamt y el reintegro del IVA a la importación.

52. En este contexto, el Finanzgericht Hamburg plantea la siguiente cuestión:

«¿Se considera que el IVA a la importación sobre bienes que han sido reexportados en cuanto mercancías no comunitarias bajo control aduanero pero por los que, por incumplimiento de una obligación contemplada en el artículo 204 del [CAC] (en este caso, incumplimiento del plazo para liquidar el régimen de tránsito externo presentando la mercancía ante la autoridad aduanera competente antes de ser trasladada al tercer país), ha nacido una deuda aduanera, no ha sido legalmente devengado en el sentido del artículo 236, apartado 1, del [CAC] en relación con las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, al menos, cuando se reclama la deuda a quien debió haber cumplido dicha obligación, pese a no haber estado facultado para disponer de los bienes?»

III. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

53. La cuestión prejudicial C-226/14 se registró en el Tribunal de Justicia el 8 de mayo de 2014. La cuestión C-228/14, el 12 de mayo de 2014.

54. Por auto del presidente del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 2014 se acordó la acumulación de ambos asuntos a efectos de los procedimientos escrito y oral, así como para su resolución por una única sentencia.

55. Han comparecido en el procedimiento escrito el Hauptzollamt Hamburg-Stadt, el Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, el Gobierno griego y la Comisión.

56. El 5 de junio de 2014, el Finanzgericht Hamburg fue requerido para que confirmara si, a la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia X, (11) mantenía sus peticiones de decisión

prejudicial. El tribunal de reenvío manifestó, por escrito registrado el 3 de octubre de 2014, su intención de mantener las cuestiones planteadas. En concreto, solicitó al Tribunal de Justicia que, al dar respuesta a la primera, «aclarar si en toda situación en que se haya originado una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del [CAC] se adeuda también, sin más, con independencia de si la mercancía sigue al amparo del régimen de suspensión del artículo 16, apartado 1, [punto] B, letra b), de la Sexta Directiva o del régimen de tránsito externo, el [IVA], con arreglo a las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE, o si no procede recaudar el [IVA] por la importación de mercancías que se encontrasen, como mercancías no comunitarias, en un régimen de depósito aduanero y posteriormente, mediante la correspondiente declaración aduanera, hayan sido reexportadas, pero por las que entretanto haya nacido una deuda aduanera en virtud del artículo 204, apartado 1, del [CAC] (determinada, no obstante, sólo después de la reexportación) debido a que el depositario aduanero cumplió con un retraso de varios días su obligación de inscribir en la contabilidad de existencias, a más tardar en el momento en que se produzca la misma, la salida de la mercancía del depósito aduanero».

57. Por auto de 1 de octubre de 2015, el Tribunal de Justicia invitó a las partes a concentrar sus alegaciones durante la vista pública en las preguntas segunda y tercera del asunto C-226/14 y en la planteada en el asunto C-228/14. Asimismo, las partes fueron invitadas a tomar posición sobre si se puede entender que el IVA a la importación ha sido soportado cuando la mercancía ha sido reexportada.

58. En la vista pública, celebrada el 11 de noviembre de 2015, han comparecido el Hauptzollamt Hamburg-Stadt, el Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate y la Comisión.

IV. Alegaciones

59. Eurogate entiende, en cuanto a la primera de las preguntas formuladas en el asunto C-226/14, que la liquidación del IVA a la importación es contraria a la Sexta Directiva cuando la deuda aduanera ha nacido ex artículo 204, apartado 1, letra a), del CAC, toda vez que en tal caso no hay una importación en el sentido de la Sexta Directiva.

60. En relación con las cuestiones segunda y tercera del mismo asunto C-226/14, alega Eurogate que los Estados miembros no gozan de margen de maniobra para la definición del concepto de «importación» en el sentido de la Sexta Directiva. Poseen, a su juicio, un cierto margen para definir quién es el deudor del IVA, conforme al artículo 21 de la Sexta Directiva, dado que caben a ese respecto dos interpretaciones alternativas, a saber: a) considerar «importador» a quien introduce la mercancía no comunitaria, es decir, a quien la declara en aduana o comete una irregularidad aduanera; o b) considerar «importador» únicamente a quien puede disponer de la mercancía como propietario en el momento de la importación. En el primer supuesto, el importador debería tener derecho a la deducción del IVA devengado, lo que no ha sucedido en el caso de Eurogate. Ello pone de manifiesto, siempre a juicio de esta sociedad, una incompatibilidad del derecho nacional aplicado con la normativa de la Unión.

61. En relación con la cuestión del asunto C-228/14, sostiene Eurogate que no hay obligación de pago del IVA si la mercancía no comunitaria ha sido, como sucede en el caso de autos, reexportada bajo vigilancia aduanera a partir de un régimen de tránsito. Para Eurogate, sus argumentos en relación con el concepto de «importador» en el sentido de la Sexta Directiva valen igualmente para la Directiva IVA.

62. Tanto el Hauptzollamt Hamburg-Stadt como el Hauptzollamt Braunschweig sostienen que del incumplimiento de las obligaciones aduaneras nace, además de una deuda aduanera, la obligación del IVA. En su opinión, el incumplimiento de la obligación de registrar en la contabilidad de existencias las mercancías que se hallan en régimen de depósito aduanero debe asimilarse a

una retirada del control aduanero. En ambos casos se priva a las autoridades aduaneras de la posibilidad de controlar la circulación de las mercancías y, por tanto, de asegurar el respeto de las condiciones referidas al sistema de adelanto de la restitución a la exportación.

63. A juicio del Hauptzollamt Hamburg-Stadt, del mismo modo que la obligación de pagar los derechos de aduana deriva del incumplimiento de las condiciones necesarias para beneficiarse de la ventaja de la aplicación del régimen del depósito aduanero (lo que justifica, por tanto, la imposición de los derechos de aduana), tampoco cabe pretender aquella ventaja en relación con el IVA cuando se ha producido el incumplimiento de una obligación impuesta por el régimen del depósito aduanero que compromete los controles de las autoridades aduaneras.

64. El Gobierno griego ha alegado, respecto de la primera pregunta del asunto C-226/14, que, partiendo de una interpretación combinada de las normativas de la Unión sobre el IVA y sobre el régimen aduanero, la exigencia de IVA en un supuesto como el ahora controvertido se atiene a la Sexta Directiva.

65. En relación con la segunda pregunta, para el Gobierno griego las disposiciones de la Directiva IVA relativas a la importación de bienes y a la exigibilidad del impuesto a la importación son de aplicación imperativa. La irregularidad en la contabilidad de existencias comporta el nacimiento de una deuda aduanera sin requerir apreciación alguna de las autoridades en función de las circunstancias particulares del caso. Por tanto, el nacimiento de la deuda aduanera con arreglo a las condiciones concurrentes en el supuesto principal implica también la obligación tributaria, siendo exigible el IVA al deudor del impuesto y de la obligación (el depositante).

66. Por lo que hace a la tercera pregunta, el Gobierno griego afirma que corresponde a los Estados miembros determinar el deudor del impuesto a la importación sin que, a su juicio, pueda considerarse como único deudor del impuesto a quien importa los bienes, sino también a quien es titular de la deuda aduanera nacida conforme al CAC.

67. En cuanto a la cuestión del asunto C-228/14, el Gobierno griego sostiene que es preciso determinar, ante todo, si los incumplimientos no constituyen una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera por maniobra o negligencia del obligado y si las formalidades pertinentes se han regularizado *a posteriori*. Al resultar de las circunstancias del caso que no se han cumplido las letras a) y c) del artículo 859, apartado 2, del Reglamento de aplicación, conviene, según el Gobierno griego, examinar si la oficina de destino está en condiciones de asegurar que esas mismas mercancías han recibido un destino aduanero tras el agotamiento del régimen de tránsito. Por tanto, teniendo en cuenta, por un lado, las normas de la Directiva IVA sobre la generación de la exigibilidad del impuesto y, por otro lado, la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto X, (12) cuando la deuda aduanera haya nacido ex artículo 204 del CAC se produce también el hecho generador del IVA, que resulta inmediatamente exigible. Los deudores del IVA serán las personas a quienes correspondía ejecutar las obligaciones del régimen aduanero de tránsito, esto es, el obligado principal del régimen de tránsito (artículo 96, apartado 1, del CAC) y la sociedad de transporte (artículo 96, apartado 2, del CAC), aunque no pueda deducir el IVA.

68. La Comisión sostiene que la primera pregunta del asunto C-226/14 merece una respuesta afirmativa, dadas las diferencias que median entre los derechos de aduana y el IVA a la importación. Diferencias que, afirma, han llevado al Tribunal de Justicia a declarar que el nacimiento del IVA y el de la deuda aduanera deben ser examinados siempre de manera independiente, pudiendo ocurrir que el IVA sea debido en ausencia de toda deuda aduanera y viceversa.

69. Señala la Comisión que la condición establecida por el artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva es la importación de un bien. Dado que los bienes en régimen de admisión temporal o

suspensivo no son bienes importados, el IVA a la importación solo es debido si los bienes abandonan dicho régimen. En el supuesto de autos, las mercancías se hallaban en régimen de depósito aduanero cuando abandonaron efectivamente el territorio aduanero, por lo que siempre se habrían encontrado bajo un «régimen suspensivo». No habría habido, pues, importación y, por tanto, no habría lugar tampoco a liquidar el IVA a la importación.

70. Además –continúa la Comisión–, el hecho de que un incumplimiento del depositario genere una deuda aduanera en virtud del artículo 204, apartado 1, letra a), del CAC no permite inferir que la mercancía haya sido importada, pues, a diferencia de las deudas ex artículo 202 y artículo 203 del CAC, la nacida ex artículo 204 del CAC no presupone que los bienes se hayan introducido en el circuito económico de la Unión. Tampoco cabe que por vía de la simple remisión del derecho nacional a la normativa aduanera de la Unión, como sucede con el artículo 21 de la UStG, se amplíe el concepto de importación.

71. La Comisión opina, en consecuencia, que no procede responder a las preguntas segunda y tercera del asunto C?226/14. Se limita a señalar que, si el Tribunal de Justicia no lo entendiera así, la segunda debería responderse en el sentido de que los Estados miembros tienen la obligación de percibir el IVA a la importación, sin que dispongan de margen de maniobra. La respuesta a la tercera sería, para la Comisión, que los Estados miembros son libres de determinar al deudor del IVA a la importación, con arreglo al artículo 21, apartado 4, de la Sexta Directiva, siempre que respeten los principios del sistema comunitario del IVA.

72. En relación con el asunto C?228/14, la Comisión estima que son extrapolables globalmente sus consideraciones respecto de la primera pregunta del asunto C?226/14.

V. **Apreciación**

A. *Asunto C?226/14*

1. Primera cuestión prejudicial

73. En el curso del proceso nacional que dio lugar al asunto C?226/14 el Finanzgericht Hamburg planteó en su momento una primera cuestión prejudicial (13) que el Tribunal de Justicia resolvió declarando que el artículo 204, apartado 1, letra a), del CAC «debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto la salida de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada». (14)

74. El Finanzgericht Hamburg quiere saber ahora si, sentado lo anterior, «todo nacimiento de una deuda aduanera de importación da lugar automáticamente al nacimiento de la exigibilidad del IVA a la importación». (15)

75. Como advertía el abogado general Jääskinen en sus conclusiones para el (primer) asunto Eurogate, no era objeto de aquella cuestión prejudicial «la supuesta vinculación establecida por la legislación alemana entre la percepción de derechos aduaneros y la imposición de un IVA a la importación». (16) El problema quedó entonces sin resolver, (17) pero reapareció abiertamente poco después con ocasión del asunto X, (18) en el que un tribunal neerlandés preguntaba, *inter alia*, si el artículo 7 de la Sexta Directiva debe interpretarse «en el sentido de que se devenga el IVA si se origina una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del [CAC]».

76. En su respuesta a la cuestión del asunto X, (19) el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 7 de la Sexta Directiva «debe interpretarse en el sentido de que se devenga el [IVA]

cuando las mercancías de que se trata han abandonado los regímenes aduaneros previstos en dicho artículo, aun cuando se origine una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 648/2005». (20)

77. Requerido el Finanzgericht Hamburg para que confirmara si, a la vista de este (segundo) pronunciamiento del Tribunal de Justicia, mantenía su petición de decisión prejudicial, el tribunal de reenvío ha puesto de manifiesto que «no logra deducir con claridad de la sentencia dictada en el asunto C-480/12 que una mercancía haya abandonado los regímenes aduaneros previstos en el artículo 7, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva y, por tanto, deba considerarse importada a los efectos de la legislación sobre el IVA, desde que se haya originado una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero comunitario y también en dicho caso». (21)

78. El Finanzgericht Hamburg estima que, según la Sexta Directiva, una mercancía no puede ser objeto de importación mientras esté sometida a un régimen aduanero de exención total de derechos de importación. Además, a su juicio, «una mercancía que (como aquí sucede) no ha sido sustraída a la vigilancia aduanera puede seguir sujeta a dicho régimen aduanero aun cuando entretanto se haya originado una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del [CAC] por incumplimiento de alguna de las obligaciones contempladas en dicho régimen». (22)

79. Este planteamiento coincide, como advierte el propio Finanzgericht, con el defendido por el abogado general Jääskinen en sus conclusiones en el asunto X, (23) y es así como el tribunal de reenvío dice interpretar el hecho de que el Tribunal de Justicia dejara entonces en manos del órgano jurisdiccional nacional la comprobación de la circunstancia de si, en la fecha de su reexportación, la mercancía litigiosa había abandonado los regímenes contemplados en los artículos 7, apartado 3, y 16, apartado 1, punto B, letra a), de la Sexta Directiva. (24)

80. Ciertamente, en la parte dispositiva de la sentencia dictada en el asunto X (25) el Tribunal de Justicia afirmó que el artículo 7 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el IVA se devenga siempre que las mercancías hayan abandonado los regímenes aduaneros previstos en ese precepto, «aun cuando se origine una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del [CAC]».

81. Sin embargo, como recuerda el Finanzgericht, en el apartado 54 de la misma sentencia se matiza esa afirmación, subrayando que el momento clave a los efectos de la constatación del abandono de aquellos regímenes aduaneros es el de «la fecha de [...] reexportación [de las mercancías]». (26) Esta precisión me parece significativa pues, si el Tribunal de Justicia entendió entonces que el nacimiento de una deuda aduanera ex artículo 204 del CAC equivale al abandono de un régimen aduanero ¿y, por tanto, implica el devengo del IVA? fue porque, tal y como se recoge en el apartado 51 de la sentencia, «del artículo 866 del Reglamento de aplicación resulta que, cuando haya nacido una deuda aduanera de importación, en virtud de lo dispuesto en los artículos 203 o 204 del [CAC], y los derechos de importación hayan sido pagados, la mercancía de que se trata se considerará como mercancía comunitaria sin que sea necesario hacer una declaración de despacho a libre práctica».

82. Coincido con la Comisión (27) en que el objetivo del artículo 866 del Reglamento de aplicación es tratar como mercancías comunitarias, en el sentido del artículo 4 del CAC, aquellas que se encuentran en el territorio aduanero de la Unión sin haberse respetado las formalidades necesarias para despacharlas a libre práctica. Mientras se hallen en el territorio aduanero de la Unión existe la posibilidad de que este género de mercancías (es decir, en las que no concurren las condiciones cuyo incumplimiento da lugar al nacimiento de una deuda aduanera) (28) se introduzca en el circuito económico de la Unión sin haber obtenido el «estatuto aduanero de mercancía comunitaria» al que se refiere el artículo 79 del CAC. Este estatuto, según el mismo

precepto, se confiere por el «despacho a libre práctica», que «implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados». (29)

83. El despacho a libre práctica es, por tanto, la vía común u ordinaria de obtención del estatuto de mercancía comunitaria. Pero no la única, pues precisamente a tenor del artículo 866 del Reglamento de aplicación es posible alcanzarlo también si se cumplen las dos condiciones que establece: a) el nacimiento de una deuda aduanera a la importación según lo dispuesto ¿en lo que aquí importa? por el artículo 204 del CAC y b) el pago de los derechos de importación. Condiciones ambas cuya satisfacción es el equivalente de «la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados», esto es, de los requisitos para el despacho a libre práctica prescritos en el artículo 79, párrafo segundo, del CAC.

84. Si, como entiendo, el artículo 866 del Reglamento de aplicación representa, en realidad, un título específico de atribución del estatuto de mercancía comunitaria equivalente al despacho a libre práctica, su ámbito de aplicación se contrae al supuesto de las mercancías que se encuentran en el territorio aduanero de la Unión y no a las mercancías que hayan sido reexportadas. Estas últimas, habiendo abandonado el territorio aduanero de la Unión, no pueden introducirse materialmente en su circuito económico, por lo que les resulta innecesaria la obtención de aquel estatuto para integrarse en ese circuito con arreglo a derecho.

85. En el supuesto de autos, según la información facilitada por el tribunal de reenvío, la mercancía litigiosa estuvo en todo momento, hasta la fecha de su reexportación, en un régimen de suspensión (depósito aduanero). La infracción cometida en el caso ¿que dio lugar a la aplicación del artículo 204 del CAC, de acuerdo con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en la primera sentencia Eurogate? (30) fue de orden formal: Eurogate no llegó a inscribir dentro de plazo en la contabilidad de existencias la retirada de la mercancía del depósito aduanero. El Finanzgericht afirma que no hubo riesgo alguno de integración en el circuito económico de la Unión, pues el incumplimiento del deber se constató una vez reexportada ya la mercancía.

86. Por tanto, y como también mantiene el tribunal de reenvío al responder al Tribunal de Justicia a propósito de la incidencia en el caso de la sentencia X, (31) el artículo 866 del Reglamento de aplicación sería irrelevante en este procedimiento, pues la mercancía objeto de litigio, sometida ininterrumpidamente a un régimen de suspensión, provocó el nacimiento de una deuda aduanera cuando ya había sido reexportada. El pago de los derechos originados por esa deuda no podía hacer las veces del cumplimiento de las condiciones necesarias para su despacho en libre práctica y su consiguiente calificación como mercancía comunitaria, sencillamente porque, dada su reexportación, le era imposible merecer ese estatuto.

87. En consecuencia, como quiera que la mercancía litigiosa no había abandonado el régimen de depósito aduanero *en la fecha de su reexportación*, no se cumple lo exigido por el Tribunal de Justicia en la sentencia X (32) para afirmar que ha habido una «importación» en el sentido del artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva. En efecto, la mercancía en liza abandonó el régimen de depósito aduanero *con motivo de su reexportación*, pero no *a causa de una deuda aduanera ex artículo 204 del CAC* cuyo pago, por tratarse de mercancía todavía localizada en el territorio aduanero de la Unión, podría equivaler a su despacho a libre práctica y, por tanto, a su consideración como «mercancía comunitaria».

88. Sostengo, en definitiva, que, más allá de los términos literales de la parte dispositiva de la sentencia X, (33) su interpretación ha de entenderse en el contexto de la específica circunstancia reseñada en el apartado 54 de esa sentencia. Su fallo ha de ponerse en relación, pues, con el abandono de los regímenes aduaneros producido con anterioridad al momento en el que la

mercancía ha sido reexportada y como corolario, justamente, del devengo de una deuda aduanera en virtud de lo establecido en alguno de los preceptos mencionados en el artículo 866 del Reglamento de aplicación.

89. Esta interpretación *integrada* del sentido de la sentencia X (34) es, en mi opinión, la que se ajusta de manera más adecuada y cabal a la lógica de la articulación entre la Sexta Directiva y el CAC.

90. Es doctrina reiterada del Tribunal de Justicia 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»; paralelismo que «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». (35)

91. No obstante, comparable no quiere decir idéntico, razón por la cual el Tribunal de Justicia propugna que el nacimiento de la deuda aduanera y el del IVA sean examinados de manera independiente. No podría ser de otra manera si se atiende a la dispar naturaleza de una y otro, diferencia potenciada cuando la deuda aduanera no ha nacido, en realidad, como consecuencia de la introducción en el territorio aduanero de mercancías en régimen regular, sino del incumplimiento de determinados requisitos u obligaciones.

92. A tenor del artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva, las importaciones de bienes están sujetas al IVA. El artículo 7, apartado 1, letra a), del mismo texto normativo establece que se reputará «importación de un bien» «la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículo [23 CE y 24 CE]».

93. En principio, y de conformidad con los apartados 2 y 3 del artículo 7 de la Sexta Directiva, la entrada física de un bien en el territorio de la Unión no implica necesariamente su importación a efectos del IVA. Si desde el momento de su entrada física en la Unión el bien se coloca, por lo que ahora interesa, en régimen de depósito aduanero ¿esto es, en el régimen contemplado en el artículo 16, apartado 1, punto B), letra c), de la Sexta Directiva?, la importación en lo que atañe al IVA solo tendrá lugar una vez abandonado dicho régimen, lo que puede suceder en el territorio de un Estado miembro distinto de aquel en el que se produjo la entrada física del bien en el territorio de la Unión. El bien puede, por tanto, circular por la Unión *sin haber entrado en su territorio a efectos del IVA*.

94. La inclusión del bien en uno de los regímenes del artículo 16, apartado 1, punto B, letras a), b), c) y d), de la Sexta Directiva lo sitúa en circunstancias que hacen imposible su entrada en el circuito económico de la Unión. A este último solo acceden las mercancías comunitarias, esto es, de acuerdo con el artículo 4, punto 7, del CAC, básicamente, las mercancías obtenidas en el territorio aduanero de la Unión en las condiciones contempladas en el artículo 23 del CAC o las importadas del exterior del territorio aduanero y despachadas a libre práctica. Es decir, por lo que hace a estas últimas, las que han cumplido con el abono de derechos y gravámenes a los que no están sujetas las mercancías colocadas en uno de aquellos regímenes.

95. Si, como en el asunto de autos, la mercancía en régimen de depósito aduanero ha sido reexportada sin haber abandonado dicho régimen, aun habiendo permanecido físicamente en el territorio de la Unión, no ha sido importada en el sentido de la Sexta Directiva (36) y no ha lugar a la imposición del IVA.

96. Por el contrario, si la mercancía hubiera salido de ese régimen cuando se encontraba aún

en el territorio de la Unión, debería ser tenida, a todos los efectos, como una mercancía importada y, por eso, sujeta al IVA. Es indiferente, a este respecto, que la salida sea debida a la correcta finalización de aquel régimen, con el abono de los correspondientes derechos, como a la infracción de las condiciones que lo rigen (es decir, si, tal y como previene el artículo 866 del Reglamento de aplicación, concurre alguno de los supuestos contemplados en los artículos 202 a 205 del CAC).

97. Cuando la deuda nacida en virtud de los artículos 202 a 205 del CAC se refiera a mercancías que ya han sido reexportadas, el hecho de haber abandonado el territorio de la Unión no afecta a la obligación de pago de los derechos aduaneros. A esa deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la singular conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por tanto, ha podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA.

98. Tal sería el caso previsto en el artículo 202, apartado 1, letra a), del CAC (introducción irregular en el territorio aduanero de una mercancía sujeta a derechos de importación) o en el artículo 203, apartado 1, del CAC (sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera).

99. No es necesariamente así, sin embargo, en la hipótesis del artículo 204 del CAC, que «contempla incumplimientos de obligaciones e inobservancia de condiciones vinculadas a los diferentes regímenes aduaneros sin efecto sobre la vigilancia aduanera». (37) Y no, desde luego, en el presente supuesto, pues, según el Finanzgericht Hamburg, la mercancía había permanecido en régimen de depósito aduanero hasta el momento de su reexportación, sin acceso al circuito económico de los Estados miembros. Procederá, pues, el abono de la deuda aduanera nacida del incumplimiento de las obligaciones del artículo 204 del CAC, pero no, además, el devengo del IVA, por cuanto no ha lugar a la presunción de que la mercancía ha sido objeto de consumo en el territorio de la Unión.

100. La alusión al riesgo de entrada (o a la presunción de entrada) en el circuito económico de los Estados miembros, como razón para generar las deudas aduaneras por incumplimiento, ha sido utilizada de modo reiterado por el Tribunal de Justicia al destacar que esas deudas constituyen precisamente un mecanismo de protección del referido circuito económico. (38) Los incumplimientos de las obligaciones y condiciones exigidas por los diferentes regímenes aduaneros pueden, desde luego, entrañar el peligro de que las mercancías acaben integradas en el mercado interior y compitan deslealmente con los productores comunitarios, además de provocar una pérdida de ingresos fiscales.

101. Si, como sucede en el caso de autos, el tribunal de reenvío excluye la posibilidad de que haya existido aquel riesgo y de que las mercancías hayan entrado en el circuito económico de los Estados miembros, no es fácil comprender cuál es la realidad económica en relación con la que se podría exigir un tributo indirecto sobre el consumo como el IVA, no obstante haberse devengado la deuda aduanera derivada del incumplimiento de las condiciones.

102. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia responder a la primera cuestión declarando que el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que el IVA se devenga cuando, en el momento de ser reexportadas, las mercancías de que se trata habían abandonado, a causa de una deuda aduanera originada en virtud del artículo 204 del CAC, los regímenes aduaneros previstos en dicho artículo, en circunstancias que permitan presumir su entrada en el circuito económico de la Unión.

2. Segunda cuestión prejudicial

103. La respuesta precedente dejaría sin objeto las dos preguntas prejudiciales restantes

planteadas por el Finanzgericht Hamburg en el asunto C-226/14. Con todo, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia no lo entienda así, las examinaré con carácter subsidiario.

104. En la hipótesis de que la primera cuestión recibiera una respuesta negativa, el Finanzgericht quiere saber si, dadas las circunstancias del caso debatido en el proceso principal, la Sexta Directiva obliga a recaudar el IVA a la importación o, por el contrario, los Estados miembros disponen al respecto de un cierto margen de discrecionalidad.

105. Tanto las partes del proceso principal como el Gobierno griego y la Comisión coinciden en la apreciación de que la pregunta merece una respuesta negativa, toda vez que el artículo 7 de la Sexta Directiva enuncia una regla exhaustiva y definitiva.

106. A mi juicio, no cabe sino suscribir este planteamiento. En efecto, la «importación de bienes» como hecho generador del IVA y su definición en los términos del artículo 7 de la Sexta Directiva son cuestiones resueltas definitivamente y de manera exhaustiva en la Sexta Directiva y deben ser objeto de una interpretación autónoma por el derecho de la Unión. De otra forma, la existencia de diferencias entre los Estados miembros en cuanto al hecho generador del impuesto perjudicaría la consecución del objetivo de la Sexta Directiva. Tal y como recuerda la Comisión, (39) este objetivo es la realización de un mercado común con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno –según proclama el considerando cuarto de la Sexta Directiva–, en el que la armonización de la base imponible permita que «la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros». (40)

107. Así pues, si, en aplicación del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, el nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del CAC hubiera de acarrear el devengo del IVA, los Estados miembros carecen de margen de apreciación para establecer lo contrario.

108. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia, con carácter subsidiario, responder a la segunda de las cuestiones planteadas en el sentido de que los Estados miembros no disfrutan de margen de apreciación para recaudar el IVA devengado por la importación de bienes.

3. Tercera cuestión prejudicial

109. También con carácter subsidiario me pronunciaré sobre la tercera pregunta suscitada por el Finanzgericht Hamburg, a saber, si, en un supuesto como el del litigio principal, en el que procede la imposición del IVA a resultas de una deuda aduanera originada en virtud de la aplicación combinada del artículo 10, apartado 3, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y del artículo 204 CAC, el deudor del IVA es el depositario que custodia la mercancía en un depósito aduanero, aun cuando no tenga poder de disposición sobre ella ni la utilice para las necesidades de sus propias operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

110. Todas las partes coinciden en la premisa de que el artículo 21, apartado 4, de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de determinar quién es deudor del IVA en las operaciones de importación. Sentado esto, el Gobierno griego estima que nada impone que el único deudor del IVA sea el importador de los bienes, resultando posible que el titular de la deuda aduanera por incumplimiento nacida conforme al CAC asuma también la condición de deudor del IVA.

111. Eurogate descarta esta segunda posibilidad por entender que se opone a ella el hecho de que el depositario, cuando únicamente actúe como prestador de servicios, no tendría derecho a la deducción del IVA devengado, a diferencia del depositario con poder de disposición sobre la mercancía, lo que generaría una disparidad de trato injustificada.

112. Los términos del artículo 21, apartado 4, de la Sexta Directiva son inequívocos al preceptuar que serán deudores del IVA en operaciones de importación «la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación». Ciertamente, si la persona designada o reconocida como importador fuera, conforme al derecho alemán, Eurogate –lo que corresponde determinar a la jurisdicción nacional–, esta sociedad no podría pretender la deducción del IVA, toda vez que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva solo contempla la deducción de las cuotas devengadas respecto de «los bienes y servicios [que] se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas».

113. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado recientemente (25 de junio de 2015) sobre un problema similar al aquí suscitado, declarando que el artículo 168, letra e), de la Directiva IVA, equivalente al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, «debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA a la importación del que es deudor el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas al IVA». (41)

114. De la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 2015 cabe deducir dos consecuencias. La primera es que nada obsta a que la legislación de un Estado miembro (en este caso, la alemana) designe al transportista como sujeto obligado al pago del IVA a la importación. La segunda es que tampoco existen objeciones a que, en tales supuestos, el transportista de las mercancías importadas no pueda deducirse las cuotas del IVA devengadas.

115. Cabe afirmar pues, que, en estas circunstancias, la libertad de los Estados miembros para designar al depositario de las mercancías como deudor del IVA a la importación no queda limitada por el hecho de que la persona designada no pueda deducir las cuotas devengadas.

B. Asunto C?228/14

116. La cuestión prejudicial planteada en el asunto C?228/14 tiene que ver también con el nacimiento de una deuda aduanera de importación ex artículo 204 del CAC. No se trata, sin embargo, de la infracción de las obligaciones del depósito aduanero, sino del incumplimiento de las obligaciones del régimen de tránsito externo regulado en los artículos 91 a 97 del CAC. Por lo demás, no es aplicable al caso *ratione temporis* la Sexta Directiva, sino la Directiva IVA.

117. El Finanzgericht Hamburg quiere saber, en particular, si, en un supuesto de bienes reexportados en cuanto mercancías no comunitarias bajo control aduanero, pero que han dado lugar al nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de una obligación contemplada en el artículo 204 del CAC, el artículo 236, apartado 1, del CAC, en relación con la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que no se ha devengado el IVA cuando la deuda aduanera se reclama a quien no estaba facultado para disponer sobre aquellos bienes.

118. Coincido con la Comisión en que esta pregunta puede responderse con la transposición de las consideraciones expuestas al estudiar el asunto C?226/14. (42)

119. En efecto, a semejanza de aquel asunto, este versa sobre un supuesto de mercancías reexportadas sin haber abandonado un régimen de suspensión (en el presente caso, el tránsito

externo). Siendo así, las razones recogidas en los puntos 98 a 115 de estas conclusiones me llevan a sostener que no ha habido realmente importación y, por eso, no se ha devengado el IVA a la importación.

120. Si el Tribunal de Justicia no compartiera la idea anterior, entiendo que lo expuesto en relación con la tercera de las preguntas del asunto C-226/14 (43) conduciría a declarar que el deudor del IVA a la importación puede ser un transportista que carezca de poder de disposición sobre las mercancías.

VI. Conclusión

121. A tenor de lo anteriormente expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas en los términos siguientes:

Con carácter principal:

1) El artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva y el artículo 61 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el IVA se devenga cuando, en el momento de ser reexportadas, las mercancías de que se trata habían abandonado, como consecuencia de una deuda aduanera originada en virtud del artículo 204 del Código aduanero comunitario, los regímenes aduaneros previstos en dichos artículos, en circunstancias que permitan presumir su integración en el circuito económico de la Unión.

Con carácter subsidiario:

2) Los Estados miembros no disfrutan de un margen de apreciación para recaudar el IVA en caso de nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero comunitario.

3) Si procediera la imposición del IVA en los supuestos de autos, el depositario o el transportista pueden ser deudores de aquel impuesto, conforme a la legislación nacional, incluso si carecen de poder de disposición sobre las mercancías y no pueden deducirse las cuotas del IVA devengado.

1 – Lengua original: español.

2 – Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario [en adelante, «CAC»] (DO L 302, p. 1), en versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 13).

3 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

4 – 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), en versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 35).

5 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

6 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

7 – Reglamento de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas

disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante, «Reglamento de aplicación») (DO L 253, p. 1), modificado por el Reglamento (CEE) nº 402/2006 de la Comisión, de 8 de marzo de 2006 (DO L 70, p. 35).

8 – 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).

9 – BGBl. 2005 I, p. 386.

10 – Asunto C-28/11, EU:C:2012:533.

11 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

12 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

13 – Proceso que dio lugar al primer asunto Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 – Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, apartado 35 y parte dispositiva.

15 – Auto de remisión de la petición de decisión prejudicial en el asunto C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 – Conclusiones Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, apartado 45.

17 – Con todo, el abogado general Jääskinen señaló que no le parecían «carentes de pertinencia los interrogantes que plantea la Comisión sobre la compatibilidad de dicha vinculación con el Derecho de la Unión en materia de IVA» (*loc. ult. cit.*).

18 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

19 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

20 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 2 de la parte dispositiva.

21 – Apartado 1, párrafo segundo, del escrito del Finanzgericht presentado en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2014.

22 – *Loc. ult. cit.*

23 – C-480/12, EU:C:2014:84, punto 66.

24 – Sentencia X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 54.

25 – C-480/12, EU:C:2014:329.

26 – El tenor literal del referido apartado 54 de la sentencia es el siguiente: «No obstante, en caso de que la citada mercancía ya haya abandonado estos regímenes en la fecha de su reexportación debido al devengo de una deuda aduanera, circunstancia que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, debería considerarse que ha sido objeto de una “importación”, en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva.»

27 – Apartado 76 de sus observaciones escritas.

28 – En virtud de las conductas tipificadas en los artículos 202 a 205 del CAC.

29 – Artículo 79, párrafo segundo, del CAC.

30 – Asunto C-28/11, EU:C:2012:533.

31 – Apartado 2 del escrito del Finanzgericht, que tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2014.

32 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 54.

33 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

34 – Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.

35 – Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartado 41, con cita de las sentencias Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, apartado 18, y Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartados 90 y 91.

36 – En este sentido, la sentencia Profitube, C-165/11, EU:2012:692, apartado 46.

37 – Sentencia X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartado 31, con cita de la sentencia Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, apartado 28.

38– Así, por ejemplo, asuntos Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartado 31; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartado 52.

39 – Apartado 72 de sus observaciones escritas.

40 – Considerando noveno de la Sexta Directiva.

41 – Asunto C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, apartado 51. La empresa DSV, dedicada a los servicios de transporte y logística, había iniciado dos regímenes de tránsito comunitario externo al término de los que se le reclamó el pago tanto de los derechos de aduana (en virtud del artículo 203 del CAC y, con carácter subsidiario, conforme al artículo 304 de dicho Código) como del IVA a la importación, a la vez que se le denegaba el derecho a deducir este último impuesto.

42 – Apartados 89 a 95 de sus observaciones escritas.

43 – Puntos 112 a 114 *supra*.