

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentadas el 13 de diciembre de 2016 (1)

Asunto C-571/15

Wallenborn Transports SA

contra

Hauptzollamt Gießen

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse, Alemania)]

«Fiscalidad – IVA – Tráfico internacional de bienes – Lugar de las operaciones imponibles – Transporte de mercancías vía un puerto franco situado en un Estado miembro – Normativa de este Estado miembro que excluye a los puertos francos del territorio nacional – Nacimiento de la deuda aduanera y exigibilidad del IVA en caso de sustracción a la vigilancia aduanera»

1. El Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse) plantea una cuestión que aúna su interés teórico y su transcendencia práctica. Se trata, en pocas palabras, de saber qué consecuencias jurídicas sobre el impuesto del valor añadido (IVA) a la importación implica que la ley alemana califique determinadas zonas francas como «exterior del país». Concretamente, el tribunal de reenvío pregunta si, con carácter general, la introducción de una mercancía en una de esas zonas francas excluye su entrada en el territorio de la Unión y, por tanto, el devengo del IVA a la importación.

2. La controversia surge porque un obligado tributario impugna el IVA a la importación que le había exigido la Administración alemana al mismo tiempo que los derechos de aduana debidos ex artículo 203, apartado 1, del Código aduanero comunitario (2), es decir, por haberse sustraído a la vigilancia aduanera una mercancía cuyo régimen aduanero (tránsito) no había finalizado correctamente. Como el hecho generador de la deuda aduanera tuvo lugar en una zona franca (el puerto de Hamburgo) que la legislación nacional no considera «interior del país», en lo que afecta al IVA, el tribunal *a quo* pregunta si la mercancía ha sido importada o no y, por lo tanto, si se ha devengado el IVA a la importación.

I. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 2006/112/CE (3)

3. A tenor del artículo 2, apartado 1, «[e]starán sujetas al IVA las operaciones siguientes: [...]

d) las importaciones de bienes.»

4. El artículo 5 establece:

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

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

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

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

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

5. El artículo 6 proclama:

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

a) Monte Athos;

b) Islas Canarias;

c) Departamentos franceses de ultramar;

d) Islas Åland;

e) Islas del Canal.

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

a) Isla de Helgoland;

b) Territorio de Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) las aguas italianas del lago de Lugano.»

6. Según el artículo 30:

«Se considerará “importación de bienes” la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos del artículo 24 del Tratado.

Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes

la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad.»

7. Con arreglo al artículo 60 de la misma Directiva, «[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.»

8. El artículo 61 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 un bien que se encuentre en libre práctica se halle desde su introducción en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes o situaciones contemplados en los artículos 276 y 277, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes o situaciones mencionados.»

9. 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.»

10. Para el artículo 71:

«1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 156, 276 y 277, o al amparo de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito [externo], el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

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

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

11. En virtud del artículo 156, apartado 1, de la Directiva, «[l]os Estados miembros podrán eximir las siguientes operaciones: [...] b) las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco; [...]».

12. Conforme al artículo 202 de la Directiva, «[s]erá deudora del IVA la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en los artículos 156, 157, 158, 160 y 161».

2. CAC

13. El artículo 4 recoge:

«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;
- 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;

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

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

[...]

10) “derechos de importación”:

- los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías;
- las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas;

[...]

15) “destino aduanero de una mercancía”:

- a) la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero,
- b) su introducción en una zona franca o en un depósito franco,

[...]

16) “régimen aduanero”:

[...]

- b) el tránsito,

[...]»

14. A tenor del artículo 37:

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

con las disposiciones vigentes.

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

15. Con arreglo al artículo 92:

«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.»

16. Según el artículo 96:

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

a) presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras;

b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.

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

17. El artículo 166 prescribe:

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

a) se considerará que las mercancías no comunitarias, para la aplicación de los derechos de la importación y de las medidas de política comercial de importación, no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas en la normativa aduanera;

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

18. El artículo 167 recoge:

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

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

3. Las zonas francas estarán cercadas. Los Estados miembros fijarán los puntos de acceso y de salida de la zona franca o del depósito franco.

[...]»

19. De conformidad con el artículo 170:

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

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

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

[...]»

20. Según el artículo 202:

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

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

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

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

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

[...]»

21. De acuerdo con el artículo 203:

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

– la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera.

3. Los deudores serán:

- la persona que haya sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera,
- las personas que hayan participado en dicha sustracción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera,
- las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía sustraída a la vigilancia aduanera,
- así como, en su caso, la persona que deba cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia en depósito temporal de la mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentra dicha mercancía.»

22. Para el artículo 204:

«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.»

B. *Derecho nacional*

1. Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) (4)

23. El artículo 1 dispone:

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]»

24. De acuerdo con el artículo 13, apartado 2, «[s]e aplicará al IVA a la importación el artículo 21, apartado 2.»

25. A tenor del artículo 21:

«[...]

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

[...]

2 a. Los puestos de despacho aduanero situados en el exterior del país donde funcionarios de las aduanas alemanas autorizados lleven a cabo actuaciones administrativas se considerarán a tal efecto como interior del país. [...]»

II. Hechos

26. El 11 de junio de 2009 se declararon y se despacharon conforme al régimen de tránsito externo comunitario productos textiles que el día anterior habían sido introducidos y presentados en el territorio aduanero de la Unión, en el aeropuerto de Fráncfort del Meno. El régimen de tránsito debía concluir el 17 de junio de 2009.

27. El destinatario de los productos era una empresa establecida en el puerto libre (zona franca) de Hamburgo. El transporte de la mercancía, debidamente precintada, se encomendó a la empresa Wallenborn Transports (en adelante, «Wallenborn»).

28. Pero la mercancía no llegó a la oficina aduanera de destino. A raíz de un procedimiento de

búsqueda, pudo constatar que, previa ruptura del precinto, se había descargado el 11 de junio de 2009 en los locales del destinatario en la zona franca de Hamburgo, de donde zarpó el día 16 de ese mes con destino a Finlandia, siendo reexportada desde allí a Rusia.

29. El 2 de septiembre de 2010, el Hauptzollamt Gießen (Administración aduanera de Gießen) giró una liquidación de derechos de aduana y de derechos de IVA a la importación tanto al obligado principal, en calidad de remitente autorizado, como a Wallenborn, en su condición de transportista.

30. Sin embargo, el pago fue únicamente requerido a Wallenborn, por entender la Administración aduanera que el obligado principal había acreditado la correcta entrega del envío y había presentado la carta de porte, mientras que Wallenborn había olvidado poner fin al régimen de tránsito. El destinatario de la mercancía comunicó a la Administración que, al aceptar el envío, había dado por hecho que la mercancía se había despachado a libre práctica; añadió que no se le había facilitado el documento de acompañamiento de tránsito.

31. Wallenborn impugnó, sin éxito, la liquidación del IVA en vía administrativa y, a continuación, formuló un recurso contencioso-administrativo ante el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse). Sostuvo que la deuda aduanera se había originado con la descarga del camión, previa retirada del precinto en el puerto franco, pero que este, en tanto que zona franca, no corresponde al interior del país, por lo que no tuvo lugar una operación sujeta al IVA.

III. Cuestión planteada

32. En estas circunstancias, el 6 de noviembre de 2015, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse) ha elevado al Tribunal de Justicia, en vía prejudicial, las siguientes preguntas:

«Primera:

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

En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión:

Segunda:

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

En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión:

Tercera:

En el caso de una mercancía transportada a una zona franca de control de tipo I en régimen de tránsito externo sin poner fin a ese régimen, cuando la mercancía se sustrae a la vigilancia

aduanera en la zona franca de manera que se origina respecto a ella una deuda aduanera con arreglo al artículo 203, apartado 1, [CAC], ¿se originan el devengo y la exigibilidad del impuesto en el mismo momento conforme a otro hecho imponible, concretamente el previsto en el artículo 204, apartado 1, letra a), [CAC], porque antes de la operación con que se sustrajo la mercancía a la vigilancia aduanera se omitió presentar la mercancía ante la oficina situada en el interior del país y poner fin allí al régimen de tránsito?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y alegaciones de las partes

33. Han comparecido y depositado observaciones escritas Wallenborn, el Gobierno griego y la Comisión, sin que ninguno interesara la celebración de vista pública.

34. Wallenborn sostiene que las dos primeras preguntas merecen una respuesta afirmativa y sugiere, a título subsidiario, contestar negativamente a la tercera.

35. A juicio de Wallenborn, el artículo 204 CAC solo se aplica si, ante una situación de hecho única, no se dan las condiciones del artículo 203 CAC. Como, en las circunstancias del litigio principal, la ruptura del precinto aduanero, la descarga y la omisión del trámite de presentación de las mercancías suponen una situación de hecho única, no entraría en juego el artículo 204 CAC.

36. El Gobierno griego propone una respuesta negativa a la primera pregunta. En su opinión, según el artículo 166 CAC, las mercancías no comunitarias que se encuentran en zonas francas se consideran, respecto de los derechos de la importación y las medidas de política comercial, como no localizadas en el territorio aduanero de la Unión. De esto se seguiría que esas zonas no pueden reputarse «territorio tercero», estando sometidas al conjunto de las reglamentaciones aduaneras (nacionales y de la Unión), como el resto del territorio aduanero del correspondiente Estado miembro. Destaca que, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Directiva IVA, las zonas francas no son espacios excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

37. Con carácter subsidiario, el Gobierno griego alega, en relación con las preguntas segunda y tercera, que los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA remiten a las disposiciones del CAC relativas al nacimiento de la deuda aduanera. De ahí deduce que, en este caso, la deuda aduanera y, por tanto, la deuda del IVA, habría surgido en el momento en el que no se respetaron las obligaciones del régimen de tránsito al que estaban sometidas las mercancías.

38. A su juicio, ese nacimiento de la deuda aduanera debería examinarse a la luz del artículo 204 CAC, lo que significa que, teniendo en cuenta la intrascendencia práctica de la irregularidad, no se habría originado ninguna deuda aduanera ni tampoco una deuda por IVA, siempre que hubieran concurrido las condiciones previstas en el artículo 859 del Reglamento de aplicación.

39. La Comisión sostiene, con carácter preliminar, que los elementos constitutivos del IVA a la importación han de analizarse independientemente de la existencia de una deuda aduanera, dadas las diferencias de ambos gravámenes en cuanto a su finalidad y su concepción. En las circunstancias de autos, habría una deuda aduanera ex artículo 203 CAC, ya que las mercancías se sustrajeron a la vigilancia aduanera como consecuencia de la ruptura del precinto.

40. Sobre la primera pregunta, la Comisión alega que el artículo 61 y el artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA no remiten a las condiciones de aplicación del artículo 156 de la misma Directiva, sino solo a las situaciones y regímenes aduaneros que allí se mencionan. Puesto que el artículo 156, letra b), de la Directiva IVA recoge expresamente las zonas y depósitos francos, entre las «situaciones contempladas en el artículo 156» se hallan las referidas a aquellas zonas y depósitos, en el sentido de los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA.

41. Sobre la segunda pregunta, la Comisión señala que, a tenor del artículo 71, apartado 1, primer párrafo, de la Directiva IVA, el hecho generador y la exigibilidad del IVA a la importación solo tienen lugar cuando los bienes salen de un régimen aduanero o de una de las situaciones previstas en el artículo 156 de la Directiva IVA. En el caso de autos, la sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, debida a la ruptura del precinto, habría acarreado el nacimiento de una deuda aduanera ex artículo 203 CAC y la salida de las mercancías del régimen de tránsito, cumpliéndose de este modo los requisitos de una importación conforme a los artículos 70 y 71, apartado 1, primer párrafo, de la Directiva IVA. Sin embargo, al haber ocurrido la sustracción fuera del territorio fiscal alemán, no se habría realizado una importación en el sentido del artículo 61 de la misma Directiva.

42. Sobre la tercera pregunta, la Comisión aduce que el artículo 204 CAC solo resulta aplicable de no serlo el artículo 203 CAC, esto es, si la mercancía no se ha sustraído a la vigilancia aduanera. Subraya el principio del nacimiento de una única deuda aduanera, de manera que los actos u omisiones posteriores sobre una mercancía respecto de la que se ha generado aquella no dan lugar, en principio, a otra deuda del mismo género.

43. La Comisión insiste, por lo demás, en que el IVA a la importación y los derechos de aduana deben examinarse separadamente, de manera que ni el artículo 203 ni el artículo 204 CAC conllevan automáticamente el nacimiento de una deuda de IVA.

V. Apreciación

A. Primera pregunta

44. Me parece conveniente comenzar el análisis de la primera pregunta reproduciendo las palabras del tribunal de reenvío: «Una disposición de un Estado miembro en materia del IVA con arreglo a la cual las zonas francas de control de tipo I (puertos francos) no pertenecen al interior del país, ¿constituye un régimen de los contemplados en el artículo 156 a los que se refieren los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [...] IVA?»

45. El Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse) no pregunta directamente si la localización de una mercancía en una zona franca implica que se halle en uno de los «régímenes o situaciones» del artículo 156 de la Directiva IVA y a los que aluden los artículos 61 y 71 de la misma Directiva. Su duda no incumbe a las zonas francas tal y como se definen en el artículo 166 CAC, sino a las que el derecho alemán califica como pertenecientes al «exterior del país» a los efectos del IVA (artículo 1, apartado 2, UStG). No se trata, pues, de las zonas francas en tanto que territorio aduanero, sino de las zonas francas en cuanto zonas en las que la introducción de bienes no está sujeta al IVA a la importación.

46. En las circunstancias del asunto, la diferencia sobre la que opera el tribunal de reenvío me resulta artificiosa. El artículo 61 de la Directiva IVA establece que la importación de un bien se entenderá llevada a cabo donde este abandone, en lo que aquí importa, alguno de los regímenes o situaciones del artículo 156 de la misma Directiva. Por su parte, el artículo 71, apartado 1, también de la Directiva IVA, prescribe que el devengo y la exigibilidad del IVA se producen en el momento en el que la mercancía abandone aquellos regímenes o situaciones.

47. Entre las situaciones o regímenes del artículo 156 de la Directiva IVA se cuentan «1. [...] b) las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco». Esto supone que, de acuerdo con el artículo 61 de la Directiva IVA, ese tipo de bienes no se estiman importados mientras no abandonen la zona franca, momento en el que se devenga y es exigible el IVA a la importación (artículo 71, apartado 1, de la Directiva IVA).

48. Así pues, tanto para el derecho de la Unión como para la legislación alemana, las zonas francas son, a la vez, «exterior de la Unión» y «exterior del país», a los efectos de que «las entregas de bienes destinados a ser colocados en [ellas]» no constituyen una importación y, por tanto, no dan lugar al devengo del IVA. (5)

49. Ciertamente, el artículo 156 de la Directiva IVA concierne a «las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco» como operaciones que los Estados miembros pueden declarar exentas del IVA. El tribunal de reenvío deduce de lo anterior que el precepto presupone, en todo caso, la existencia de una importación, pues solo puede declararse exento un hecho imponible si está, en principio, sujeto al impuesto que se exime. De esto resultaría una cierta contradicción con el artículo 1, apartado 2, UStG, que, al calificar la zona franca como «exterior del país», excluiría de raíz la posibilidad misma de la importación. De ahí que el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse) se pregunte si las zonas francas alemanas pueden ser equiparadas a las zonas francas de los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA.

50. Entiendo que sí. Los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA, al remitirse a su artículo 156, no lo hacen a una norma reguladora de la exención del impuesto, sino a un precepto que enumera una serie de «regímenes o situaciones». Aunque se trata de regímenes o situaciones que para el artículo 156 de la Directiva son relevantes en cuanto a la eventual exención del impuesto, se traen a colación en los artículos 61 y 71 para un propósito muy distinto (el que corresponde a su objeto normativo), a saber, determinar el lugar y el momento en los que se considerará realizada la importación y se devengará el IVA.

51. Del artículo 156 de la Directiva IVA solo interesa, pues, a los efectos de los artículos 61 y 71 de la Directiva, su alusión a «las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco». Este género de entregas con un destino singular representa, para aquellos dos preceptos, un *factum* cuya desaparición tiene como consecuencia el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación.

52. Por tanto, opino que la primera pregunta merece una respuesta afirmativa. Las zonas francas a las que apunta la UStG no pueden ser sino las contempladas en el artículo 156 de la Directiva IVA y a las que remiten los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva. En términos de IVA, las zonas francas son, para los derechos alemán y de la Unión, «zona exterior», interpretada esta expresión en el sentido de que, en ciertas circunstancias, los bienes depositados en ellas solo se considerarán importados en el territorio de la Unión una vez que las abandonen y se introduzcan en el territorio de un Estado miembro.

53. En suma, reformulando el tenor de la pregunta, creo que la mención de los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA a «los regímenes o situaciones a que se [refiere]» el artículo 156 de la misma Directiva comprende las zonas francas, en tanto que eventuales zonas de importación de mercancías en el territorio de la Unión.

B. Segunda pregunta

54. La respuesta afirmativa a la pregunta anterior conduce al examen de la segunda, con la

que el tribunal de reenvío quiere saber, en síntesis, si, devengados los derechos de aduana en el interior de una zona franca, también se devenga el IVA a la importación respecto de mercancías que no hayan abandonado esa zona.

55. Para el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse), como en este caso ha habido una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, se ha generado una deuda aduanera con arreglo al artículo 203, apartado 1, CAC. A su juicio, sin embargo, ocurrida aquella sustracción dentro de una zona franca, no podría hablarse de importación de la mercancía, por lo que estaría fuera de lugar reclamar el IVA a la importación.

56. Según he expuesto, las zonas francas pueden ser «zona exterior» de la Unión, tanto a efectos del IVA como de los derechos de aduana, siempre que se reúnan las condiciones previstas en el artículo 166 CAC (en lo que aquí interesa, si la mercancía no está incluida en un régimen aduanero).

57. Los bienes que accedieron a la zona franca de Hamburgo estaban sujetos al régimen de tránsito externo, de manera que, aun hallándose en zona franca, como señala el tribunal de reenvío, «no se cumplían [...] los requisitos de la ficción de que las mercancías no comunitarias que se encuentren en una zona franca se considera que no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad a efectos de la aplicación de los derechos de importación». (6)

58. Introducidas, por tanto, en territorio aduanero de la Unión, las mercancías objeto del litigio podían dar lugar a una deuda aduanera. Más en concreto, a la prevista en el artículo 203, apartado 1, CAC, en razón de la sustracción de aquellas a la vigilancia aduanera, puesta de manifiesto por la indebida ruptura de su precinto, y la consiguiente finalización del régimen de tránsito. (7)

59. Es pacífico entre las partes que, en las circunstancias del caso, procedía la deuda aduanera ex artículo 203, apartado 1, CAC; lo único que se debate es si, además, se puede también girar el IVA a la importación. Queda fuera de discusión, por tanto, cuanto tiene que ver con la exigencia de aquella primera deuda tributaria (la aduanera). (8)

60. La finalización del régimen de tránsito al que estaban sujetas las mercancías habría supuesto, con arreglo a los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA, que deban tenerse por importadas allí donde dejaron ese régimen, con el correlativo devengo del IVA. ¿Qué sucede, sin embargo, cuando el territorio del Estado miembro en el que se abandonó el régimen de tránsito es una zona franca, a la que los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA se refieren como lugar del que es preciso salir para que los bienes que en él están pasen a ser calificados de bienes importados?

61. En esas condiciones, nacida una deuda aduanera que, como ya he dicho, nadie discute, ¿se ha desencadenado una segunda consecuencia tributaria, a saber, el devengo del IVA? Podría ser así, en principio: a) si el abandono del régimen de tránsito fuera suficiente, de suyo, para que los bienes se reputen importados; o b) si, nacida la deuda aduanera ex artículo 203 CAC, su devengo implicara automáticamente el del IVA, aunque la mercancía no pudiera tenerse por importada (ya que permanece su cualidad de bien localizado en una zona franca).

62. La primera de las opciones me parece descartable, pues los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA se refieren en términos alternativos y no excluyentes a los distintos regímenes y situaciones cuyo abandono equivale a una importación de los bienes que unos y otras contemplan. La sucesión de esos regímenes o situaciones es, por lo demás, posible: el artículo 170, apartado 2, letra a), CAC menciona, por ejemplo, la entrada en una zona franca de mercancías incluidas en un régimen aduanero «cuya entrada en zona franca o depósito franco ocasione la liquidación de dicho régimen».

63. Cabría, no obstante, defender que esa posibilidad de sucesión solo es admisible si la transición de un régimen a otro se realiza mediante la correcta extinción del primero. En el caso de autos, la terminación irregular del régimen de tránsito externo impediría que la mercancía adquiriera, en cuanto al IVA, la condición de bien emplazado en una zona franca y hubiera de ser tratada, por tanto, como mercancía importada. Aceptar este enfoque significaría, sin embargo, desvirtuar la naturaleza del IVA que, de ser un impuesto que grava el consumo, se transmutaría en medio de represión de una conducta ilícita. (9)

64. El mismo criterio (que atiende a la naturaleza y a la finalidad del IVA) excluye también, en mi opinión, la segunda de las opciones antes señaladas, la que apareja, de manera automática, el devengo del IVA al de los derechos aduaneros sobre la base de una interpretación literal del artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. (10)

65. Como he recordado en las conclusiones de los asuntos acumulados Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, (11) conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia, «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». (12)

66. No obstante, advertía en aquellas conclusiones, (13) «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.»

67. Lo determinante para el devengo del IVA a la importación es que los bienes sobre los que recae puedan integrarse en el circuito económico de la Unión y, por tanto, ser objeto de ulterior consumo. Así lo ha confirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig: «a la 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 lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA». (14)

68. Ciertamente, según defendí en las repetidas conclusiones Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, (15) uno de los supuestos en los que aquella presunción podría aplicarse razonablemente «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)», (16) es decir, por lo que incumbe a esta segunda hipótesis, el que aquí nos interesa.

69. Con todo, esa presunción no es irrefragable, sino *iuris tantum* y, por eso, susceptible de ser desvirtuada en función de los hechos que judicialmente se tengan por probados. En concreto, si la integración pudiera presumirse cuando las mercancías no se encontraran en una zona franca, quedaría enervada una vez acreditado que, tras hallarse en ella sin ser sometida a otras operaciones, la abandonaron con rumbo a otro Estado miembro, para ser luego reexportadas.

70. Así parece que sucedió en este asunto. Según el tribunal de reenvío, la retirada del precinto de los bienes sucedió en el momento de su descarga en la zona franca de Hamburgo el 11 de junio de 2009. El día 15 de ese mismo mes, fueron colocados en un contenedor y cargados en un barco que abandonó el puerto franco de Hamburgo al día siguiente. (17) Para el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse), durante todo ese tiempo «no se ha producido una introducción en el circuito económico del Estado miembro a cuyo territorio pertenece la zona franca, ya que, tras su sustracción a la vigilancia aduanera, la mercancía permaneció inicialmente en la zona franca y allí ni fue despachada a libre práctica ni fue consumida ni utilizada, operaciones que, en ciertas condiciones, habrían debido ser tratadas como realizadas en el interior del país con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la UStG.» (18)

71. Aunque la localización de la mercancía en una zona franca fuera, en hipótesis, irrelevante en lo que afecta a la remisión de los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA a su artículo 156, lo cierto es que, dadas las circunstancias singulares de estos hechos, no se podrían haber utilizado o consumido los bienes en el territorio de la Unión.

72. En términos abstractos, la irrelevancia del artículo 156 de la Directiva IVA implicaría que, a los efectos de los artículos 61 y 71 de la misma Directiva, los citados bienes se tendrían por «importados» una vez finalizado el régimen de tránsito. Desde esa misma perspectiva, sería aplicable el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. (19) Entiendo, sin embargo, que solo puede ser así cuando la importación lleve consigo la accesibilidad de los bienes al circuito económico de la Unión, lo que normalmente ha de ser la regla. Cuando, por el contrario, pueda constatarse de manera incontestable, mediante inequívoca apreciación judicial, que no ha habido posibilidad de acceso a ese circuito económico, tal «importación» es un acto jurídico que no provoca la obligación de satisfacer el IVA.

73. En mi opinión, pues, los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 203, apartado 1, CAC, por sustracción a la vigilancia aduanera de bienes localizados en una zona franca, da lugar al devengo y a la exigibilidad del IVA a la importación, si cabe presumir razonablemente que dichos bienes han podido integrarse en el circuito económico de la Unión, lo que corresponde determinar a la autoridad judicial nacional.

C. Tercera pregunta

74. Como advierte la Comisión, (20) la tercera pregunta del tribunal de reenvío parte de la premisa de que es posible la aplicación concurrente de los artículos 203 y 204 CAC.

75. El Hessisches Finanzgericht (Tribunal de finanzas de Hesse) pregunta, si, originada una deuda aduanera ex artículo 203 CAC por haberse sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera en una zona franca, puede originarse (también) una deuda por IVA en la medida en que, con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), CAC, se ha incumplido la obligación de poner fin al régimen de tránsito en la oficina aduanera situada en el interior del país.

76. Creo que la respuesta la facilita la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia: «se desprende que esta disposición [el artículo 204 CAC] solamente se aplica en los casos que no

entran en el ámbito de aplicación del artículo 203 [CAC]». (21)

77. Por tanto, si, para el tribunal de reenvío, el supuesto examinado en el procedimiento principal se corresponde con el previsto en el artículo 203 CAC, no es posible aplicar simultáneamente el artículo 204 CAC para lograr, de este modo, una consecuencia (el devengo del IVA) que, en las circunstancias del caso, no se desprende de aquel primer precepto.

78. La respuesta que propongo no puede ser sino que, surgida una deuda aduanera en virtud del artículo 203 CAC y descartada, por razón de las circunstancias de este asunto, el nacimiento de una deuda por IVA, no cabe aplicar el artículo 204 CAC con el solo propósito de justificar el devengo de aquel impuesto.

VI. Conclusión

79. En virtud de las consideraciones expuestas, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas en los términos siguientes:

«1. Los artículos 61, párrafo primero, y 71, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2007/75/CE, deben interpretarse en el sentido de que:

a) la mención a “los regímenes o situaciones a que se [refiere]” el artículo 156 de aquella Directiva comprende las zonas francas, en tanto que eventuales zonas de importación de mercancías en el territorio de la Unión; y

b) el nacimiento de una deuda aduanera, de conformidad con el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero comunitario, por sustracción a la vigilancia aduanera de bienes localizados en una zona franca, dará lugar al devengo y la exigibilidad del IVA a la importación, si cabe presumir razonablemente que los bienes han podido integrarse en el circuito económico de la Unión, lo que corresponde determinar a la autoridad judicial nacional.

2. Originada una deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero comunitario y descartada, por razón de las circunstancias del caso, la exigibilidad del IVA, no cabe la aplicación del artículo 204 de aquel Código para dar lugar al devengo de ese impuesto.»

1 Lengua original: español.

2 Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (DO 1992 L 302, p. 1), modificado por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006 L 363, p. 1); en lo sucesivo, «CAC».

3 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006 L 347, p. 1), modificada por la Directiva 2007/75/CE (DO2007 L 346, p. 13); en adelante, «Directiva IVA».

4 Ley de 21 de febrero de 2005 (BGBl 2005 I, p. 386); en adelante, «UStG».

5 Insisto en que trato estrictamente de las zonas francas en el contexto de la aplicación combinada de los artículos 61, 71 y 156 de la Directiva IVA. Con carácter general, y también respecto del IVA, «un depósito aduanero se encuentra en el “interior del país” cuando está situado en el territorio de un Estado miembro.» [Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), apartado 59]. En el contexto del presente procedimiento, la eventual *exterioridad* de las zonas francas es una cualidad solo predicable de determinados actos jurídicos

realizados en, o a partir, de ellas.

6 Auto de remisión, p. 15 de la versión original.

7 En palabras de la sentencia de 11 de julio de 2002, *Liberexim* (C-371/99, EU:C:2002:433), apartado 53, «el momento y el lugar en el que se produce el abandono del régimen de tránsito comunitario externo son necesariamente el momento y el lugar en que se haya cometido la primera irregularidad que pueda calificarse de sustracción a la vigilancia aduanera.»

8 Las mercancías, que estaban inicialmente en una tesitura que permitía calificarlas como bienes no importados (régimen de tránsito), pasaron sin solución de continuidad a otro *status* que, conforme a la Directiva IVA, también autoriza esa misma calificación (localización en zona franca). El tránsito irregular entre ambas situaciones ha tenido una primera repercusión, esto es, el devengo de la deuda aduanera.

9 Esa connotación represora, por lo demás, ni siquiera cabe predicarla de la deuda aduanera a la que haya dado lugar la finalización irregular del régimen de tránsito. En palabras de la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen* (C-262/10, EU:C:2012:559), apartado 43, «el nacimiento de una deuda aduanera no tiene [...] el carácter de sanción, sino que es la consecuencia de que no concurren los requisitos exigidos para la obtención de la ventaja que resulta de la aplicación del régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión. En efecto, ese régimen implica la concesión de una ventaja condicional que no puede otorgarse si no concurren los correspondientes requisitos, lo que hace que la suspensión resulte inaplicable y justifica, en consecuencia, la imposición de los derechos de aduana».

10 Con arreglo a ese precepto, «cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana [...], el devengo [del IVA] se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad» de los derechos aduaneros».

11 C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1, punto 90.

12 Me remitía entonces a la sentencia de 11 de julio de 2013, *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.

13 Conclusiones Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1), punto 91.

14 Asunto C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, apartado 65. La sentencia hace, en este apartado, referencia expresa al punto 97 de mis conclusiones Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1), en el que afirmaba: «[c]uando 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.»

15 C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1, punto 97.

16 C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1, punto 98. *Cursiva añadida.*

17 Auto de remisión, p. 4 de la versión original.

18 Auto de remisión, p. 17 de la versión original.

19 De acuerdo con el que, «cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana [...], el devengo [del IVA] se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad» de los derechos aduaneros.

20 Apartado 82 de sus observaciones escritas.

21 Así, por ejemplo, sentencia de 12 de febrero de 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), apartado 29.