

62018CC0026

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentadas el 27 de febrero de 2019 (1)

Asunto C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

contra

Hauptzollamt Frankfurt am Main

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

«Cuestión prejudicial — Deuda aduanera — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación — Concepto de importación — Exigencia de entrada del bien en el circuito económico de la Unión — Presunción»

1.

En las sentencias Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (2) y Wallenborn Transports, (3) el Tribunal de Justicia dio respuesta a sendas cuestiones prejudiciales, remitidas por el Finanzgericht Hamburg y el Hessisches Finanzgericht (Tribunales de lo tributario de Hamburgo y Hesse, Alemania), sobre la posibilidad de liquidar simultáneamente el IVA a la importación y la deuda aduanera, cuando en la operación gravada se habían incumplido ciertas condiciones establecidas por la legislación de aduanas.

2.

En las conclusiones del primero de aquellos asuntos, (4) subrayé que esa posibilidad no es tan automática como podría deducirse de una lectura inicial de la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 2014, X. (5) Mantuve que el nacimiento de una deuda aduanera no tiene por qué suponer, fatalmente, el devengo del IVA a la importación. El Tribunal de Justicia acogió esta tesis en las dos sentencias antes referidas.

3.

El Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo tributario de Hesse) suscita una nueva cuestión prejudicial sobre esta dualidad de liquidaciones. En concreto, cree advertir en las dos últimas sentencias una cierta contradicción, en cuanto a las condiciones requeridas por el Tribunal de Justicia para dilucidar si una mercancía se ha integrado en el circuito económico de la Unión. Este era, en definitiva, el factor clave que permitía resolver si procede la acumulación de una deuda aduanera y una deuda por IVA.

I. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

1. Código aduanero comunitario (6)

4.

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 guion del artículo 177.

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

[...]»

5.

El artículo 203 especifica:

«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.

[...]»

6.

El artículo 204 prescribe:

«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 alguna 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.

[...]]»

2. Directiva 2006/112/CE (7)

7.

De conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra d), estarán sujetas al IVA «las importaciones de bienes».

8.

El artículo 30 indica:

«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.»

9.

A tenor del artículo 60:

«[I]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.»

10.

El artículo 61 recoge:

«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.»

11.

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

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

2. En 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.»

12.

De conformidad con el artículo 156, apartado 1, letra a), los Estados miembros podrán excluir, entre otras operaciones, «las entregas de bienes destinados a ser conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en un depósito temporal».

B. Derecho nacional. Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) (8)

13.

Con arreglo al artículo 1:

«(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);

[...]»

14.

En virtud del artículo 13, el artículo 21, apartado 2, de la UStG se aplica al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.

15.

El artículo 21, apartado 2, señala:

«[l]as reglas aduaneras se aplican por analogía al impuesto sobre el volumen de negocios a la importación [...]».

II. Hechos y cuestión prejudicial

16.

Mediante escrito de 23 de octubre de 2008, el departamento de aduanas del aeropuerto de Atenas comunicó a la Hauptzollamt Frankfurt am Main (Oficina principal de aduanas de Fráncfort del Meno; en lo sucesivo, «Oficina de aduanas») que, en enero de 2008, se habían producido irregularidades en el régimen de tránsito comunitario aéreo en 18 envíos realizados por Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (en adelante, «FedEx»). Las investigaciones indicaban que se trataba de mercancías procedentes de Israel, México y Estados Unidos, con destinatarios en Grecia.

17.

La Oficina de aduanas remitió a FedEx, el 30 de noviembre y el 1 de diciembre de 2010, un total de 5 notificaciones, reclamando, en especial, el IVA a la importación por los envíos mencionados.

18.

Según la Oficina de aduanas,

—

en 14 de aquellos envíos, las mercancías no respetaron el artículo 40 del CAC (presentación en aduana) y, por lo tanto, fueron introducidas en el territorio aduanero de la Unión de manera irregular, dando origen a una deuda aduanera (artículo 202 del CAC). En cuanto al IVA a la importación, la Oficina de aduanas invocó el artículo 21, apartado 2, de la UStG;

—

los 4 envíos restantes habían sido retirados del depósito sin autorización, contrayéndose así una deuda aduanera conforme al artículo 203 del CAC.

19.

FedEx pagó el IVA a la importación resultante de las liquidaciones recibidas. Sin embargo, en noviembre de 2011, solicitó su devolución, alegando, en particular, que la doble imposición

practicada era contraria al derecho de la Unión.

20.

La Oficina de aduanas denegó la solicitud de devolución del IVA. Tampoco prosperaron la mayoría de las reclamaciones de FedEx, que interpuso recurso ante el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo tributario de Hesse).

21.

Según ese tribunal, la controversia se centra en los bienes que llegaron a la Unión, accediendo primero al territorio de la República Federal de Alemania por vía aérea, para, a continuación, ser transportados, desde ese mismo aeropuerto, en otro avión a Grecia. Hay que dilucidar si se devenga el IVA a la importación en Alemania cuando la introducción de aquellos bienes en la Unión ha infringido las disposiciones aduaneras o cuando, no habiéndose cometido tal infracción, su transporte posterior a Grecia se ha llevado a cabo sin someterse al procedimiento de tránsito comunitario externo.

22.

En este contexto, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo tributario de Hesse) plantea la siguiente cuestión prejudicial:

«Primera pregunta:

¿Una importación en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), y del artículo 30 de la Directiva 2006/112 [...] presupone la entrada del bien introducido en el territorio de la Unión en el tráfico económico de esta o basta con la mera existencia del riesgo de que el bien introducido entre en dicho tráfico?

En caso de que una importación presuponga la entrada del bien en el tráfico económico de la Unión:

Segunda pregunta:

¿Se produce la entrada en el tráfico económico de la Unión de un bien introducido en el territorio de esta por el mero hecho de que, infringiendo la normativa aduanera, el bien no esté amparado por ningún régimen en el sentido del artículo 61, apartado 1, de la Directiva o, habiéndolo estado inicialmente, haya abandonado dicho régimen por una infracción aduanera, o bien, en caso de tal infracción de la normativa aduanera, la entrada en el tráfico económico de la Unión estará sujeta a la condición de que, a raíz de dicha infracción, quepa presumir que el bien en cuestión entró en el tráfico económico de la Unión en el territorio del Estado miembro en que se cometió aquella, donde pudo destinarse al uso o consumo?»

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

23.

La cuestión prejudicial se presentó en el Tribunal de Justicia el 16 de enero de 2018.

24.

Han depositado observaciones escritas FedEx, el Gobierno griego y la Comisión. Todos ellos, así como el representante de la Oficina de aduanas, comparecieron en la vista pública celebrada el 5

de diciembre de 2018.

25.

FedEx sostiene que, tras su llegada a Atenas, las mercancías se despacharon a libre práctica y a consumo, habiéndoseles aplicado el IVA a la importación griega. A su juicio, de la sentencia Wallenborn Transports se deduce que, para añadir a la deuda aduanera una deuda por IVA, no basta el simple riesgo de que, por el comportamiento ilícito que ha dado lugar a la deuda aduanera, las mercancías hayan podido entrar en el circuito económico de la Unión, ya que corresponde a la jurisdicción nacional verificar que esa entrada no ha tenido lugar.

26.

Para FedEx, nacida una deuda aduanera en virtud del artículo 202, apartado 1, o del artículo 203, apartado 1, del CAC, aún ha de examinarse si se ha producido una importación a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112. No basta que el bien se haya introducido en la Unión, pues es preciso que se encuentre en libre práctica o que haya salido de uno de los regímenes previstos en el artículo 61 y en el artículo 71, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva.

27.

En consecuencia, según FedEx, debe responderse a la pregunta prejudicial que una importación presupone que el bien que llegue al territorio de la Unión entre en su circuito económico y que, en el caso de infracción de la normativa aduanera, puede presumirse que la mercancía se ha introducido en dicho circuito a través del territorio fiscal del Estado miembro en el que la infracción se ha cometido.

28.

La Oficina de aduanas sostiene que la introducción de las mercancías en el tráfico de la Unión habría ocurrido en Alemania, por ser en ese Estado miembro donde se cometió la infracción de la normativa aduanera. El IVA sería, por tanto, exigible en Alemania y no en Grecia.

29.

El Gobierno griego propone responder a la primera pregunta en el sentido de que una importación no solo acaece con la introducción de la mercancía en el circuito económico de la Unión, sino también cuando existe el riesgo de que esa introducción se realice. No sería necesario, por tanto, responder a la segunda cuestión.

30.

La Comisión destaca que los bienes objeto del litigio se han incorporado al circuito económico de la Unión probablemente en Grecia, lo que implica que ha nacido una deuda por IVA a la importación. La única duda es dónde y cuándo nació esa deuda.

31.

Añade la Comisión que también se originó una deuda aduanera en Alemania, sea porque los bienes accedieron allí irregularmente, sea porque se sustrajeron en ese Estado miembro a la vigilancia aduanera. Cualquiera de esas dos circunstancias daría lugar al IVA a la importación, aunque solo si puede admitirse que los bienes han entrado en el circuito económico de la Unión, no bastando a esos efectos el simple riesgo de su entrada.

32.

En cuanto a la segunda pregunta, la Comisión señala que el tribunal de reenvío ha de analizar si se justifica la presunción de que la infracción de la normativa de aduanas ha generado, además de una deuda aduanera, una deuda por IVA a la importación, a raíz de la llegada de las mercancías al circuito económico de la Unión.

33.

Para la Comisión, de confirmar el juez de reenvío que los bienes abandonaron Alemania en dirección a otro Estado miembro donde se distribuyeron a sus destinatarios, deberá admitirse que entraron en el circuito económico de la Unión. Si fue en Alemania por infracción de la normativa aduanera, en ese Estado miembro habrá nacido la deuda por IVA a la importación. A juicio de la Comisión, esta circunstancia no cambiaría el hecho de que el IVA tiene que pagarse una sola vez y ha de soportarlo el consumidor final, lo que queda asegurado en las distintas hipótesis que sobre ese particular desarrolla.

34.

Sugiere, pues, la Comisión, como respuesta a la segunda pregunta, que la entrada en el circuito económico de la Unión puede haber sucedido en el lugar y en el momento en el que el bien no está amparado por ningún régimen aduanero o ha dejado de estarlo.

IV. Apreciación

A. Sobre la (parcial) admisibilidad

35.

El tribunal de remisión se basa en una interpretación de la Directiva 2006/112 conforme a la que tiene lugar una «importación de bienes» sujeta a ese impuesto, cuando una mercancía se ha introducido en el territorio de la Unión sin estar amparada en ninguno de los regímenes o situaciones a los que se refiere el artículo 61, apartado 1, de dicha Directiva o cuando, estándolo inicialmente, deja de estarlo con posterioridad.

36.

Sin embargo, añade, atendida la finalidad del IVA y, sobre todo, determinadas consideraciones del Tribunal de Justicia en recientes sentencias, (9) cabría dudar de que la mera introducción de una mercancía en aquellas condiciones pueda entenderse como una «importación». Para eso podría ser necesario que la mercancía haya entrado efectivamente en el circuito económico de la Unión, sin que sea suficiente el simple riesgo de esa entrada.

37.

Según la información facilitada en el auto de reenvío, lo que se discute en el proceso a quo es si los bienes que llegaron a la Unión, accediendo por vía aérea al territorio de la República Federal

de Alemania para, sin salir del aeropuerto de Fráncfort del Meno, ser transportados a continuación, por la misma vía, a Grecia, están sujetos al IVA a la importación cuando se dan dos circunstancias:

—

se han infringido las disposiciones aduaneras en Alemania; o

—

se han transportado a Grecia sin someterse al procedimiento de tránsito comunitario externo prescrito por la normativa aduanera. (10)

38.

A partir de ese planteamiento, el tribunal de remisión desea saber: a) si el momento y el lugar en los que se devenga el IVA a la importación dependen de la entrada de las mercancías en el circuito económico de la Unión; y b) si basta solo con el riesgo de que esa entrada se haya producido.

39.

Sin embargo, en su auto de reenvío, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo tributario de Hesse) afirma que las mercancías no entraron en ningún momento en el territorio fiscal alemán, sino que siguieron hacia Atenas, donde se incorporaron al circuito económico de la Unión. (11)

40.

Si los hechos se han desarrollado así, la primera pregunta prejudicial podría calificarse de hipotética y, por ende, de inadmisibile. (12) En efecto, una vez probado y reconocido, por el tribunal de reenvío, que los bienes no entraron en el circuito económico de la Unión en Alemania, sino en Grecia, donde se destinaron al consumo, carece ya de sentido preguntarse si «basta con la mera existencia del riesgo de que el bien introducido [en el territorio de la Unión] entre en [el] tráfico [de esta última]».

41.

En la tesitura que describe el auto de remisión, repito, no hubo riesgo de que las mercancías entraran en el circuito económico de la Unión a través de Alemania. Es más, se asegura de manera categórica que fue en Grecia donde ocurrió esa entrada y se destinaron al consumo. Si eso es así, no me parece necesario acudir a una presunción, cuando el hecho ya se ha dado como probado, y está de más conjeturar sobre el riesgo de que llegue a materializarse.

42.

No procede, pues, admitir una pregunta, en abstracto, sobre «la mera existencia del riesgo de que el bien introducido entre en dicho tráfico [económico de la Unión]» cuando, en el contexto del litigio principal y a la vista de los hechos que el tribunal de reenvío considera acreditados, no hay, repito, un problema de riesgo, sino la constatación de su acceso al circuito económico de la Unión.

43.

El primer interrogante del tribunal de reenvío no tiene, pues, otro interés que el puramente hipotético.

44.

En todo caso, por si el Tribunal de Justicia no comparte mi opinión, abordaré el fondo de esa primera pregunta al analizar, en respuesta a la segunda, en qué medida y bajo qué condiciones la sola infracción de la normativa aduanera puede llevar a la presunción de que un bien ha entrado en el circuito económico de la Unión.

B. Sobre el fondo

45.

Como señalé en las conclusiones del asunto Wallenborn Transports, (13)«[l]o 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».

46.

Recordaba entonces que así lo había confirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia Eurogate Distribution, al estimar que a la deuda aduanera generada por una infracción de la normativa de aduanas «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)

47.

El Tribunal de Justicia abundó en el mismo principio al resolver el asunto Wallenborn Transports. (15)

48.

En ambos casos, el Tribunal de Justicia aseveró que, justamente «en función de la singular conducta ilícita que [había generado] la deuda aduanera» —esto es, en función de la concreta infracción de la normativa de aduanas debatida en los respectivos procesos y de su contexto— no podía aceptarse que las mercancías litigiosas hubieran entrado en el circuito económico de la Unión:

—

En el asunto Eurogate Distribution, porque, pese a haberse incumplido la obligación de inscribir oportunamente en la contabilidad de existencias la salida de las mercancías del régimen de depósito aduanero, se tuvo por probado que los bienes habían estado amparados por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación, «y no se discute que no existía riesgo alguno de que entraran en el circuito económico de la Unión.» (16)

—

En el asunto Wallenborn Transports, porque, a pesar de que las mercancías habían sido sustraídas a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca y ya no se encontraban en dicha zona, el tribunal de remisión consideró probado que, antes de que los bienes abandonaran

la zona franca con destino final a un tercer Estado, «no se ha[bía] 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». (17)

49.

Ciertamente, en el asunto Eurogate Distribution el Tribunal de Justicia se refirió al riesgo de que los bienes litigiosos hubieran entrado en el circuito económico de la Unión. (18)

50.

El tribunal de reenvío parece interpretar esa referencia como si lo determinante, para establecer si ha habido importación, fuera comprobar la presencia de aquel riesgo. Y, puesto que en el asunto Wallenborn Transports se afirmó que lo decisivo era verificar que las mercancías no hubieran entrado en el circuito económico, (19) el órgano judicial a quo advierte una cierta contradicción, lo que le lleva a preguntar si es suficiente, o no, el simple riesgo de entrada en el circuito económico de la Unión para que se devengue el IVA a la importación.

51.

Una lectura atenta de las sentencias mencionadas permite descartar cualquier atisbo de contradicción entre ellas.

52.

La idea de principio ha sido siempre que el IVA a la importación se devenga con la entrada de los bienes en el circuito económico de la Unión. En este sentido, la respuesta a la primera de las preguntas planteadas por el tribunal a quo no admitiría dudas: «Una importación en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), y del artículo 30 de la Directiva [del IVA] presupone la entrada del bien introducido en el territorio de la Unión en el tráfico económico de esta», sin que «bast[e] con la mera existencia del riesgo de que el bien introducido entre en dicho tráfico».

53.

Ahora bien, la entrada de la mercancía en el circuito económico de la Unión puede: a) constatarse como un hecho realmente acaecido (entrada física); o b) meramente presumirse. Esto último es lo que entiende la Directiva 2006/112 cuando concurren una serie de circunstancias (por ejemplo, que no se haya respetado la normativa aduanera).

54.

En realidad, en esta materia hay una sucesión de presunciones jurídicas:

—

La primera es que toda mercancía introducida en el territorio de un Estado miembro desde un tercer Estado se destina al consumo y, por tanto, pretende incorporarse al circuito económico de la Unión. Esa presunción puede desvirtuarse si los bienes se acogen a determinados regímenes previstos en la normativa aduanera, como puede ser el de tránsito externo o el depósito aduanero.

—

El acogimiento a esos regímenes da lugar a una segunda presunción: en esa hipótesis, se

supone (se presume) que, pese a encontrarse físicamente en el territorio de un Estado miembro, las mercancías no han entrado en la Unión y, por tanto, no pueden incorporarse a su circuito económico.

—

La tercera presunción despliega su eficacia cuando la segunda se desvirtúa al incumplirse la normativa aduanera que la posibilitó. En esa tesitura, podría decirse que recupera su vigencia la presunción inicial (esto es, que los bienes que entran en el territorio de la Unión están llamados a integrarse en el circuito económico de la Unión) y se cierra el círculo.

55.

Con otras palabras, esto es lo que manifiestan las sentencias Wallenborn Transports y Eurogate Distribution: «[A] la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que las mercancías han entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, han podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA». (20)

56.

Si tanto la primera presunción (integración en el circuito económico de la Unión de los bienes introducidos desde un tercer Estado), como la segunda (no integración en aquel circuito de los bienes que se someten a determinado régimen) pueden ser desvirtuadas, también puede serlo la tercera (integración en el circuito económico de los bienes que no han respetado la normativa aduanera que hacía posible la segunda presunción). Ninguna de esas tres presunciones es irrefragable (iuris et de iure), sino que todas admiten prueba en contrario (iuris tantum).

57.

En los asuntos Wallenborn Transports y Eurogate Distribution fue exactamente eso lo que ocurrió: la presunción de que los bienes habían entrado en el circuito económico por haberse incumplido la normativa aduanera (tercera presunción) fue desvirtuada, al haberse probado que, pese a ese incumplimiento, las mercancías no se habían integrado en aquel circuito:

—

En el asunto Eurogate Distribution, porque, a pesar de incumplirse la obligación de inscripción, pudo probarse que los bienes estuvieron amparados por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación. (21)

—

En el asunto Wallenborn Transports, porque, aunque la mercancía se sustrajo a la vigilancia aduanera, quedó probado que permaneció en la zona franca y no fue despachada a libre práctica ni consumida ni utilizada. (22)

58.

Efectivamente, en la sentencia Eurogate Distribution se afirmó que las «mercancías estaban amparadas por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación, y no se discute que no existía riesgo alguno de que entraran en el circuito económico de la Unión». (23) Como antes he señalado, esta última frase parece provocar la duda del tribunal de remisión, que la interpreta en el sentido de que sería suficiente invocar la existencia de ese riesgo para tener por cierta la

integración de las mercancías en el circuito económico de la Unión.

59.

A mi juicio, lo que con esa frase quiso decirse es que, amparados los bienes de aquel litigio por el régimen de depósito aduanero, el incumplimiento de la normativa aduanera no permitía deducir, en las circunstancias descritas, que se hubieran integrado en el circuito económico de la Unión. En otras palabras, a la infracción de la normativa de aduanas pudo oponerse entonces, con éxito, que las mercancías habían sido reexportadas y, en consecuencia, no se habían integrado en el circuito económico de la Unión. (24)

60.

No se concluye, por tanto, que el simple riesgo de entrada de un bien en el circuito económico de la Unión, aparejado al incumplimiento de algunas reglas aduaneras, conlleve, inexorablemente, el devengo del IVA a la importación.

61.

Trasladando estas argumentaciones al litigio, siempre a partir del relato de hechos del auto de reenvío, el incumplimiento de las disposiciones aduaneras en el aeropuerto de Fráncfort del Meno, en el que las mercancías se transbordaron, sin más, de un avión a otro con destino a Grecia, deviene irrelevante para la exacción, en Alemania, del IVA a la importación (aunque se haya generado la deuda aduanera, lo que nadie discute).

62.

Ese mismo incumplimiento de las obligaciones formales no habría permitido liquidar el IVA a la importación, con arreglo a la sentencia Wallenborn Transports, si los bienes hubieran tenido como destino su reexportación, precedida de su depósito en el aeropuerto de Fráncfort del Meno, ya que la reexportación implicaba su no entrada en el circuito económico de la Unión. No veo por qué tendría que suceder lo contrario cuando el destino de los bienes era, tras su tránsito aeroportuario en Fráncfort del Meno, (25) Grecia, país en el que tuvo lugar su entrada económica (es decir, el verdadero acceso al circuito económico de la Unión) y su ulterior puesta a consumo.

63.

Por expresarlo de otro modo, habiéndose probado que, en verdad, las mercancías no entraron en el circuito económico de la Unión en Alemania, sino en Grecia, la irregularidad formal acaecida en el aeropuerto de Fráncfort del Meno no proporciona, por sí misma, una base jurídica suficiente para que se devengue el IVA a la importación en Alemania.

64.

Coincidiendo, pues, con la interpretación que el propio el tribunal de reenvío hace de la sentencia Eurogate Distribution, para aplicarla al litigio que ha de fallar: «De acuerdo con este criterio, en el caso de autos, no correspondería el devengo del impuesto sobre el volumen de negocios [IVA] a la importación alemana, ya que ni la introducción irregular ni la retirada del control aduanero provocaron que las mercancías entraran, en territorio fiscal alemán, en el tráfico económico de la Unión. Puesto que ha resultado probado que continuaron hacia Atenas y que fue allí [Grecia] donde se destinaron al consumo». (26)

65.

Siendo así, rige la regla del artículo 60 de la Directiva 2006/112, esto es, la importación del bien (y, como corolario, la exacción del IVA) «se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Comunidad».

66.

Cuestión distinta es que, como ha señalado la Comisión en el acto de la vista, el tribunal de reenvío no tenga constancia de que, en realidad, el IVA se pagara en Grecia. (27) Sin embargo, no se trata aquí de determinar qué es lo que realmente ha sucedido, sino qué es lo que debía suceder a la luz de lo prescrito por el derecho de la Unión aplicable al caso.

67.

Lo que debía suceder, con arreglo al derecho de la Unión, es que, constatado por el juez de reenvío que los bienes no habían entrado en el circuito económico de la Unión a través de Alemania, las autoridades de este Estado miembro no podían exigir el pago del IVA a la importación, sino solo el abono de la deuda generada por la infracción de la normativa aduanera.

V. Conclusión

68.

A tenor de lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia declarar inadmisibile la primera pregunta prejudicial suscitada por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo tributario de Hesse, Alemania) y responder a la segunda en los siguientes términos:

«El artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con los artículos 30 y 60 de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que:

—

la importación de un bien implica su entrada en el circuito económico de la Unión, debiendo presumirse que esa entrada se ha producido en el Estado miembro en el que dicho bien ha dejado de estar amparado por alguno de los regímenes mencionados en el artículo 61, apartado 1, de la Directiva 2006/112;

—

en circunstancias como las de este litigio, el órgano judicial nacional puede entender desvirtuada esa presunción si se acredita que, pese a haberse infringido la normativa aduanera reguladora de los regímenes del artículo 61, apartado 1, de la Directiva 2006/112 —con la consiguiente generación de una deuda aduanera en el Estado miembro en el que se cometió la infracción—, el bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión a través del territorio de otro Estado miembro, en el que se ha destinado al consumo, procediendo el devengo del IVA en este último Estado miembro.»

(1) Lengua original: español.

- (2) Sentencia de 2 de junio de 2016 (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405); en lo sucesivo, «sentencia Eurogate Distribution».
- (3) Sentencia de 1 de junio de 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417); en lo sucesivo, «sentencia Wallenborn Transports».
- (4) Asuntos C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1.
- (5) Asunto C-480/12, EU:C:2014:329.
- (6) Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1); en adelante, «CAC».
- (7) 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).
- (8) Ley de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable a los hechos; en adelante, «UStG».
- (9) Concretamente, las sentencias Eurogate Distribution y Wallenborn Transports; la de 15 de mayo de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329); y la de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392).
- (10) Apartado I, párrafo primero, del auto de reenvío.
- (11) Apartado II, número 2, letra b), párrafo segundo, del auto de remisión.
- (12) El carácter hipotético de la pregunta constituye una de las razones, junto con la irrelevancia del reenvío en relación con el objeto del litigio principal o la insuficiencia de datos de hecho o de derecho imprescindibles para proporcionar una respuesta útil, que permiten destruir la presunción de pertinencia de las cuestiones prejudiciales. Véanse las sentencias de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros (C-62/14, EU:C:2015:400), apartados 24 y 25; de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartados 15 y 16; de 5 de julio de 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514), apartado 19; de 15 de noviembre de 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874), apartado 54; de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartados 50 y 155; y de 10 de julio de 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551), apartado 31.
- (13) Asunto C-571/15, EU:C:2016:944, punto 67.
- (14) Sentencia Eurogate Distribution, apartado 65.
- (15) Sentencia Wallenborn Transports, apartado 54.
- (16) Sentencia Eurogate Distribution, apartado 65.
- (17) De esa situación se hace eco la sentencia Wallenborn Transports en su apartado 56.
- (18) Sentencia Eurogate Distribution, apartado 65.

(19) En palabras del Tribunal de Justicia, «cuando, en circunstancias como las del asunto principal, [...] se acredite que los bienes de que se trate no han entrado en el circuito económico de la Unión [...] no se devengará el IVA a la importación» (sentencia Wallenborn Transports, apartado 56).

(20) Sentencia Wallenborn Transports, apartado 54. *Cursiva añadida.*

(21) Sentencia Eurogate Distribution, apartado 65.

(22) Sentencia Wallenborn Transports, apartado 56.

(23) Sentencia Eurogate Distribution, apartado 65. *Cursiva añadida.*

(24) El Tribunal de Justicia entendió, entonces, que el incumplimiento de una concreta obligación aduanera (inscribir el bien en la contabilidad de existencias) no había supuesto, en las circunstancias del caso, que las mercancías se integraran en el circuito económico de la Unión, ya que, según quedó probado, fueron finalmente reexportadas.

(25) Según el auto de reenvío, el transporte de los bienes a Atenas estuvo precedido, en algún caso, de un régimen de tránsito externo en el aeropuerto de París, desde donde se remitieron a Fráncfort del Meno.

(26) Apartado II, número 3, letra b, inciso cc), párrafo cuarto, del auto de remisión.

(27) FedEx no pudo aportar ante el tribunal de remisión pruebas documentales de la liquidación del IVA griego, lo que achaca al tiempo transcurrido desde la entrega de los bienes en Grecia (2007 y 2008).