

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0371 - ES

Avis juridique important

|

61999J0371

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de julio de 2002. - Liberexim BV contra Staatssecretaris van Financiën. - Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad - Países Bajos. - Sexta Directiva IVA - Importación mediante abandono de un régimen aduanero - Transporte por carretera en régimen TIR o en régimen de tránsito comunitario externo - Cambio de camión tractor - Descarga del remolque con destrucción del precinto - Sustracción a la vigilancia aduanera. - Asunto C-371/99.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-06227

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Operaciones imponibles - Importación de bienes - Bien que entra en la Comunidad al amparo de un régimen aduanero particular contemplado en el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva - Abandono de dicho régimen como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes - Lugar de «abandono» - Localización por el primer acto de sustracción a la vigilancia aduanera - Concepto de sustracción

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 7, ap. 3)

Índice

El artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 92/111, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, establece que la importación de un bien, como operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido, se considerará efectuada, cuando se trata de un bien que entra en la Comunidad al amparo de alguno de los regímenes aduaneros particulares a que se refiere dicha disposición, en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona ese régimen.

Cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, son introducidas en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varias infracciones o irregularidades cometidas sucesivamente en el territorio de Estados miembros diferentes, para determinar el lugar y el momento en que dichas mercancías abandonan el referido régimen en el sentido de la disposición antes citada, y a falta de una disposición ad hoc del Reglamento nº 2726/90, relativo al tránsito comunitario, procede hacer referencia al artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, relativo al nacimiento de la deuda aduanera y, en particular, a las letras c) y d) de dicha disposición.

En efecto, el lugar donde se produce el abandono del citado régimen aduanero a que se refiere el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva es no sólo el lugar en que nace la deuda tributaria a tenor de la misma Directiva, sino también aquel en que nace la deuda aduanera. No obstante, el artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87 no determina, en caso de que se produzcan, en el territorio de Estados miembros diferentes, varias irregularidades que puedan estar comprendidas dentro de su ámbito de aplicación, cuál de dichas irregularidades debe tenerse en cuenta para determinar el momento y el lugar en que nace la deuda aduanera. A este respecto, el hecho de que se haya concedido a determinadas mercancías el régimen de tránsito comunitario externo implica que las referidas mercancías deben estar sujetas, desde el inicio de las operaciones en el territorio de la Comunidad y hasta la recaudación de los derechos de importación devengados como consecuencia del abandono de dicho régimen, a una vigilancia aduanera.

Ahora bien, aun cuando el primer acto realizado infringiendo el régimen de tránsito comunitario externo no implica necesariamente el abandono por parte de las mercancías de dicho régimen, una irregularidad que deba ser calificada de sustracción a la vigilancia aduanera tiene siempre como consecuencia el nacimiento de la deuda aduanera y, por tanto, el abandono del régimen aduanero de que se trata por parte de las mercancías. En consecuencia, el abandono de dicho régimen en el sentido de la disposición antes citada de la Sexta Directiva tiene lugar en el territorio del Estado miembro donde se realice el primer acto que pueda ser calificado de sustracción a la vigilancia aduanera.

Debe considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera todo acto u omisión que tenga como resultado impedir, aunque sólo sea momentáneamente, que la autoridad aduanera competente acceda a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectúe los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

Tal sustracción no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva.

(véanse los apartados 38, 43 a 45, 50 a 52, 57 y 61 y los puntos 1 y 2 del fallo)

Partes

En el asunto C-371/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Liberexim BV

y

Staatssecretaris van Financiën

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann, Presidente de Sala, D.A.O. Edward y A. La Pergola (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Liberexim BV, por los Sres. R.G.A. Tusveld y G.J. van Slooten, belastingadviseurs;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M.A. Fierstra, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por el Sr. I.M. Braguglia, avvocato dello Stato;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.C. Schieferer, en calidad de agente, asistido por Me J. Stuyck, avocat;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno neerlandés, representado por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por la Sra. M. Hall, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. J.C. Schieferer, asistido por Me J. Stuyck, avocat, expuestas en la vista de 13 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 23 de junio de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones

de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Liberexim BV (en lo sucesivo, «Liberexim») y el Staatssecretaris van Financiën, sobre la obligación a que fue sometida Liberexim de pagar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por la importación ilegal en los Países Bajos de partidas de leche en polvo.

Normativa comunitaria

Disposiciones fiscales

3 En virtud del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva, las importaciones de bienes estarán sujetas al IVA.

4 A tenor del artículo 7 de la Sexta Directiva, titulado «Importaciones»:

«1. Se considerará "importación de un bien":

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea [...]

[...]

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

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

[...]»

5 A tenor del artículo 10, apartado 3, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. En el caso de bienes que desde su entrada en el interior de la Comunidad se encuentren al amparo de uno de los regímenes a que se refiere el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes.

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

[...]»

Disposiciones aduaneras

6 El Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías amparadas por los talonarios TIR, celebrado en Ginebra el 14 de noviembre de 1975 (en lo sucesivo, «Convenio TIR»), fue aprobado en nombre de la Comunidad Económica Europea mediante el Reglamento (CEE) nº 2112/78 del Consejo, de 25 de julio de 1978 (DO L 252, p. 1; EE 02/05, p. 46). El artículo 36 del Convenio TIR dispone:

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

7 El artículo 37 del Convenio TIR establece que *«cuando no sea posible determinar el territorio en el que se ha cometido una irregularidad, ésta se considerará cometida en el territorio de la Parte Contratante en el que se haya detectado».*

8 El artículo 11, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 2726/90 del Consejo, de 17 de septiembre de 1990, relativo al tránsito comunitario (DO L 262, p. 1), que figura en el capítulo 1, titulado «Procedimiento», del título V, denominado «Tránsito comunitario externo», está redactado en los siguientes términos:

«El obligado principal deberá:

a) presentar intactas las mercancías y el documento T1 en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades competentes;

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

c) pagar los derechos y demás gravámenes que, en su caso, sean exigibles por infracciones o irregularidades cometidas durante una operación de tránsito comunitario o con ocasión de la misma.»

9 El artículo 21, apartados 1 a 3, del mismo Reglamento dispone:

«1. En caso de ruptura de precintos durante el transporte por causa ajena a la voluntad del transportista, éste deberá solicitar, en el plazo más breve posible, que las autoridades competentes del Estado miembro donde se encuentre el medio de transporte levanten un acta que acredite dicho extremo. La autoridad que intervenga colocará, si es posible, nuevos precintos.

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

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

10 El artículo 22 del mismo Reglamento establece:

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

2. [...]

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

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

11 A tenor del artículo 23 del Reglamento nº 2726/90, «la operación de tránsito comunitario finalizará en el momento de la presentación de las mercancías y del documento T1 correspondiente en la aduana de destino».

12 El artículo 34, apartado 1, de dicho Reglamento, que figura en el capítulo 4, denominado «Irregularidades», del título V, dispone:

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

13 El artículo 34, apartados 2 y 3, del Reglamento nº 2726/90 establece los criterios que permiten determinar el Estado miembro competente para llevar a cabo dicha recaudación cuando no sea posible fijar el lugar en que se cometió la infracción o la irregularidad.

14 El artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO L 201, p. 15), que figura en la parte A, bajo el epígrafe «Deuda aduanera de importación», del título I, denominado «Nacimiento de la deuda aduanera», está redactado como sigue:

«Darán origen a una deuda aduanera de importación:

[...]

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

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

15 A tenor del artículo 3, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87:

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

[...]

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

d) en los casos contemplados en la letra d) del apartado 1 del artículo 2, bien el momento en que deja de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al nacimiento de la deuda aduanera, bien el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado, cuando

a posteriori se descubra que una de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen no se cumplía efectivamente.»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

16 Durante los meses de octubre y noviembre de 1993, se transportaron a los Países Bajos varias partidas de leche en polvo procedentes de Lituania. En dos ocasiones, el transporte de dichas partidas se realizó desde Lituania al amparo de cuadernos TIR, a los que se refiere el artículo 3, letra b), del Convenio TIR (en lo sucesivo, «cuadernos TIR»). En siete ocasiones, el transporte se realizó desde la frontera del territorio aduanero de la Comunidad al amparo de documentos T1, a los que se refiere el artículo 15 del Reglamento nº 2726/90 (en lo sucesivo, «documentos T1»).

17 Las referidas partidas se cargaron en Lituania en medios de transporte consistentes en un camión tractor con semirremolque, matriculados ambos en dicho país. Las partidas transportadas al amparo de los cuadernos TIR entraron por Alemania en el territorio aduanero comunitario con arreglo a las formalidades obligatorias establecidas al respecto y fueron reexpedidas acompañadas de los cuadernos TIR. Las demás partidas, tras ser cargadas en los medios de transporte mencionados, se transportaron al territorio aduanero comunitario en un transbordador para, después de su llegada a Alemania, ser transportadas a continuación bajo el control de la aduana. Estas últimas partidas fueron objeto de una declaración de inclusión en un régimen de tránsito comunitario externo por parte de un comisionista de aduanas establecido en el puerto de llegada.

18 De conformidad con la normativa aplicable, se consignaron las matrículas tanto del camión tractor como del semirremolque en los cuadernos TIR y los documentos T1.

19 En los cuadernos TIR y los documentos T1 se indicaba que las partidas de leche en polvo debían ser entregadas en Portugal. Sin embargo, dichas mercancías se transportaron hasta un terreno situado en Alemania, cerca de la frontera con los Países Bajos, donde se desenganchó el semirremolque del primer camión tractor y se enganchó a un camión tractor con matrícula neerlandesa, sin informar de ello a las autoridades aduaneras.

20 A continuación, las mercancías se transportaron a territorio neerlandés. No fueron presentadas, acompañadas de los cuadernos TIR o los documentos T1 correspondientes, ni en las aduanas de destino previstas en dichos cuadernos y documentos, como establece el artículo 22, apartado 1, del Reglamento nº 2726/90, ni en ninguna aduana de destino situada en los Países Bajos.

21 Tras ser vendidas a Liberexim y revendidas posteriormente por ésta a una tercera empresa neerlandesa, las mercancías fueron transportadas por encargo de esta última empresa a almacenes situados en los Países Bajos.

22 Al considerar que el artículo 18, apartado 1, letra c), de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968 era aplicable, porque las partidas de leche en polvo habían abandonado en los Países Bajos el régimen aduanero, el Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (inspector del servicio tributario, Países Bajos), mediante escrito de 26 de enero de 1996 requirió a Liberexim para que pagara la cantidad de 70.676,10 NLG en concepto de IVA.

23 Al ser desestimada la reclamación formulada ante dicha autoridad por Liberexim, ésta interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Arnhem.

24 Mediante sentencia de 18 de marzo de 1998, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso interpuesto por Liberexim. El Gerechtshof consideró, por un lado, que, con arreglo al artículo 18 de la Wet op de omzetbelasting 1968, el devengo del impuesto por la importación de mercancías

se produce, en particular, cuando las mercancías abandonan un régimen aduanero en los Países Bajos y, por otro lado, que las mercancías objeto de controversia en el procedimiento principal habían abandonado el régimen de tránsito comunitario externo en los Países Bajos y no en Alemania, como sostenía Liberexim.

25 Liberexim interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alegó que el IVA se devengó en Alemania, porque desde el primer momento se pretendió transportar las mercancías a un lugar de destino distinto al señalado en los cuadernos TIR y los documentos T1. Por tanto, no se respetaron las condiciones del régimen de tránsito comunitario externo.

26 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

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

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

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pretende básicamente que se dilucide, cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, se introducen en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, cuál de dichos actos determina el momento y el lugar en que las referidas mercancías abandonan el citado régimen a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva. Pregunta, asimismo, si el acto que puede determinar de este modo el abandono del régimen de tránsito comunitario externo, para producir tal efecto debe estar motivado por la intención de poner en circulación dichas mercancías en la Comunidad sin cumplir las disposiciones comunitarias aplicables.

28 Con carácter preliminar, procede señalar que de la resolución de remisión se desprende que las mercancías objeto del litigio principal se introdujeron en la Comunidad bajo dos regímenes diferentes, a saber, el régimen de tránsito comunitario externo y el régimen derivado del Convenio TIR. No obstante, en sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente únicamente hace mención

al régimen de tránsito comunitario externo.

29 Procede señalar a este respecto, como indicó el Abogado General en el punto 92 de sus conclusiones, que las normas de que se trata del Convenio TIR son análogas a las normas correspondientes del Reglamento nº 2726/90. Por tanto, debe adoptarse el análisis realizado por la presente sentencia de las disposiciones del régimen de tránsito comunitario externo por lo que respecta al régimen derivado del Convenio TIR.

Sobre el momento y el lugar en que se produce el abandono del régimen de tránsito comunitario externo

30 El órgano jurisdiccional remitente se refiere, en particular, a tres maneras de determinar el abandono del régimen de tránsito comunitario externo en el sentido del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva. En primer lugar, dicho abandono podría producirse en el Estado miembro donde se descargan las mercancías del medio de transporte, tras la ruptura, en su caso, de los precintos, sin cumplir la obligación de presentarlas en la aduana de destino, infringiendo lo dispuesto en el artículo 22, apartado 1, del Reglamento nº 2726/90. En segundo lugar, dicho abandono podría considerarse efectuado en el Estado miembro donde se realice el primer acto con respecto a las mercancías infringiendo cualquier disposición del citado régimen. Por último, el abandono podría derivarse del conjunto de actos realizados a tal fin pero, en este caso, habría que determinar el lugar en que se produce tal abandono.

31 Según Liberexim, el abandono por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo, a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, se produce con ocasión del primer acto relativo a dichas mercancías realizado infringiendo cualquier disposición del referido régimen. A su juicio, en el caso del procedimiento principal, el abandono tuvo lugar en Alemania, en el momento en que se desenganchó el semirremolque.

32 Los Gobiernos neerlandés y del Reino Unido así como la Comisión alegan que, para determinar el lugar donde se produce el abandono del régimen de tránsito comunitario externo y nace la deuda tributaria de importación de mercancías a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, hay que fijar el lugar donde nace la deuda aduanera.

33 Afirman a este respecto que, para determinar el lugar de nacimiento de la deuda aduanera, hay que remitirse al Reglamento nº 2144/87 y, en particular, a los supuestos previstos en su artículo 2, apartado 1, letras c) y d).

34 Más concretamente, el Gobierno del Reino Unido alega que, si se realiza un acto de los contemplados en las letras c) o d) del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, dará lugar al nacimiento de la deuda aduanera, sin que ningún suceso posterior pueda afectar a dicho nacimiento. En el caso del procedimiento principal, el nacimiento de la deuda aduanera y, en consecuencia, el abandono por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo, tuvo lugar, a su juicio, en Alemania, ya que el cambio de camión tractor podría calificarse tanto de sustracción a la vigilancia aduanera como de inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen.

35 En opinión del Gobierno neerlandés, por el contrario, las letras c) y d) del artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87 constituyen partes de una alternativa y no pueden ser objeto de aplicación acumulativa. Una vez comprobada la existencia de un acto de sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido de la citada letra c), el hecho de que otro acto pueda, en teoría, haber dado lugar a una deuda aduanera en el sentido de la citada letra d) no tiene ya ninguna importancia. De ello se desprende, según dicho Gobierno, que, en el caso del procedimiento principal, la deuda aduanera nació en los Países Bajos, en el momento de la descarga de las mercancías del medio de transporte, constituyendo dicho acto una sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera.

36 El Gobierno italiano alega que sólo los comportamientos que permiten atribuir inequívocamente al operador interesado la intención de disponer de mercancías sujetas a un régimen aduanero determinado sin haber realizado previamente las formalidades aduaneras previstas a tal fin pueden implicar el abandono por parte de dichas mercancías de tal régimen. Por tanto, las omisiones de índole puramente formal, cuya posible regularización a posteriori está prevista, no pueden dar lugar al nacimiento de la deuda aduanera y, en consecuencia, de la deuda tributaria. En su opinión, el mero cambio de los tractores de vehículos de transporte no puede considerarse, a falta de indicios unívocos de una intención de sustraer las mercancías a la vigilancia aduanera y de no presentarlas en la aduana de destino, como un acto que implica el abandono por parte de dichas mercancías del régimen aduanero al que estaban sujetas. En el caso del procedimiento principal, el abandono del régimen derivado del Convenio TIR y del régimen de tránsito comunitario externo tuvo lugar, pues, en los Países Bajos, donde las mercancías controvertidas en el procedimiento principal fueron comercializadas ilegalmente, al margen de cualquier control por parte de las autoridades aduaneras.

37 Según la Comisión, por un lado, todo incumplimiento cometido en el marco del régimen de tránsito comunitario externo no tiene necesariamente como consecuencia que las mercancías de que se trate abandonen dicho régimen. En efecto, un incumplimiento sin consecuencias reales sobre el funcionamiento correcto de tal régimen no da lugar al nacimiento de ninguna deuda aduanera ni, por tanto, a ninguna deuda tributaria de importación. Por otro lado, el abandono por parte de las mercancías del régimen de tránsito comunitario externo se deriva del primer acto contrario a la vigilancia aduanera, si no se subsanó el incumplimiento conforme a lo dispuesto en el Reglamento nº 2726/90. Si la vigilancia aduanera resulta afectada por una serie de irregularidades, la que ha de tenerse en cuenta, a su juicio, es la primera que no pueda ser calificada de incumplimiento de menor importancia.

38 Al objeto de responder a las cuestiones prejudiciales y de determinar el lugar y el momento en que una mercancía abandona el régimen de tránsito comunitario externo a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, hay que verificar, en primer lugar, si las disposiciones aduaneras a que se remite dicha disposición y, en particular, el Reglamento nº 2726/90 regulan tal supuesto.

39 Procede señalar a este respecto que las disposiciones del citado Reglamento y, en particular, las de su título V, que regula el procedimiento de tránsito comunitario externo, no determinan los casos de irregularidad que pueden provocar el abandono por parte de las mercancías del referido régimen aduanero.

40 Así, los artículos 21 y 22 del Reglamento nº 2726/90 enumeran una serie de circunstancias, generalmente ajenas a la voluntad del transportista y del principal obligado, en las que, aunque no se cumpla una de las obligaciones derivadas del régimen de tránsito comunitario externo, dicho régimen sigue siendo aplicable, sin embargo, siempre que haya una justificación especial o que se cumplimente una formalidad adicional.

41 El artículo 34, apartado 1, del mismo Reglamento establece simplemente que, si durante una operación de tránsito comunitario se hubiese cometido y comprobado una infracción o una irregularidad, el Estado miembro en cuyo territorio se cometió la infracción o la irregularidad procederá a «la recaudación de los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles».

42 De dicha disposición se desprende, de este modo, que, en principio, cuando una irregularidad contemplada en dicho Reglamento se comete en el territorio de un Estado miembro y es comprobada por las autoridades del referido Estado, éstas deberán proceder a la recaudación de los derechos y demás gravámenes.

43 No obstante, como indicó el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, dicho artículo no permite determinar el momento ni el lugar en que la mercancía abandona el régimen aduanero ni, en consecuencia, el Estado miembro competente para la recaudación de los derechos y gravámenes de ello derivados cuando, como en el caso del procedimiento principal, se han cometido varias infracciones o irregularidades sucesivamente en Estados miembros diferentes.

44 En segundo lugar, de la lectura del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, en la medida en que esta disposición se remite a los regímenes aduaneros que prevén la suspensión o exención de los derechos de importación al objeto de determinar el nacimiento de la deuda tributaria de importación, en relación con los artículos 11, apartado 1, letra c), y 34, apartado 1, del Reglamento nº 2726/90, en la medida en que se refieren a la obligación de pagar los derechos y demás gravámenes eventualmente exigibles como consecuencia de una infracción o de una irregularidad cometida en el transcurso de una operación de tránsito comunitario o con ocasión de ésta, se deduce que el lugar donde se produce el abandono del régimen aduanero a que se refiere el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva es no sólo el lugar en que nace la deuda tributaria a tenor de la misma Directiva, sino también aquel en que nace la deuda aduanera.

45 Por consiguiente, para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, procede hacer referencia al artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 2144/87, relativo al nacimiento de la deuda aduanera y, en particular, habida cuenta de las circunstancias que originaron el litigio principal, a las letras c) y d) de dicha disposición.

46 Hay que recordar a este respecto que, a tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), del Reglamento nº 2144/87, la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera da origen a una deuda aduanera de importación. En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de dicho Reglamento, el incumplimiento de una de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación o el disfrute de un régimen aduanero o la inobservancia de una de las condiciones señaladas para que se le conceda dicho régimen produce el mismo efecto, a menos que se pruebe que dichas infracciones no tuvieron consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado.

47 El artículo 3 del citado Reglamento precisa el momento y, por consiguiente, el lugar en que nace la deuda aduanera en los casos a que se refiere el artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del mismo Reglamento.

48 De dichas disposiciones se desprende que, cuando una irregularidad se produce y es comprobada en el territorio de un Estado miembro, las autoridades competentes de dicho Estado

deberán proceder a la recaudación de los derechos si aquélla fuese calificada de sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera.

49 Si, por el contrario, la irregularidad consistiese en el incumplimiento de alguna de las obligaciones derivadas de un régimen aduanero o en la inobservancia de una de las condiciones señaladas para la concesión a una mercancía de tal régimen, las referidas autoridades podrán tomar en consideración la operación de tránsito en su conjunto al objeto de determinar si la irregularidad no tuvo consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado. Si así fuera, dicha irregularidad no implicará necesariamente el abandono del régimen de tránsito.

50 No obstante, el artículo 2, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento nº 2144/87 no determina, en caso de que se produzcan, en el territorio de Estados miembros diferentes, varias irregularidades que puedan estar comprendidas dentro de su ámbito de aplicación, cuál de dichas irregularidades debe tenerse en cuenta para determinar el momento y el lugar en que nace la deuda aduanera.

51 Procede señalar a este respecto, en primer lugar, que el hecho de que se haya concedido a determinadas mercancías el régimen de tránsito comunitario externo implica que las referidas mercancías deben estar sujetas, desde el inicio de las operaciones en el territorio de la Comunidad y hasta la recaudación de los derechos de importación devengados como consecuencia del abandono de dicho régimen, a una vigilancia aduanera.

52 En segundo lugar, de las disposiciones del Reglamento nº 2726/90 y, en particular, de sus artículos 21, 22 y 34, así como de los artículos 2, apartado 1, letras c) y d), y 3 del Reglamento nº 2144/87, se deduce, por un lado, que el primer acto realizado infringiendo el régimen de tránsito comunitario externo no implica necesariamente el abandono por parte de las mercancías de dicho régimen y, por otro lado, que una irregularidad que deba ser calificada de sustracción a la vigilancia aduanera tiene siempre como consecuencia el nacimiento de la deuda aduanera y, por tanto, el abandono de dicho régimen por parte de las mercancías.

53 De lo antedicho se desprende que en una situación como la del procedimiento principal, el momento y el lugar en 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.

54 Para apreciar si un acto constituye una sustracción a la vigilancia aduanera, hay que remitirse a la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873). En efecto, las nuevas disposiciones aduaneras que interpreta dicha sentencia, establecidas por el Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), no han modificado el alcance del concepto de sustracción a la vigilancia aduanera empleado por el Reglamento nº 2144/87, aplicable en la fecha en que se produjeron los hechos del litigio principal.

55 Del apartado 47 de la sentencia D. Wandel, antes citada, se desprende que debe entenderse que dicho concepto de sustracción incluye cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

56 Procede señalar a este respecto que, en circunstancias como las del litigio principal, las irregularidades cometidas en un Estado miembro, infringiendo lo dispuesto en el Reglamento nº 2726/90, que consisten en romper precintos, descargar mercancías y comercializarlas, constituyen una sustracción a la vigilancia aduanera e implican, por consiguiente, el abandono del régimen de tránsito comunitario externo. En cambio, como señaló el Abogado General en el punto

81 de sus conclusiones, el hecho de que, anteriormente, en otro Estado miembro, el camión tractor inicial fuese sustituido por un nuevo camión tractor, sin ruptura de los precintos eventuales y sin descarga o transbordo de las mercancías, no habría impedido a la autoridad aduanera competente ejercer, en su caso, su labor de control.

57 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que, cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, son introducidas en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, el abandono de dicho régimen a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva tiene lugar en el territorio del Estado miembro donde se realice el primer acto que pueda ser calificado de sustracción a la vigilancia aduanera.

58 Debe considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera todo acto u omisión que tenga como resultado impedir, aunque sólo sea momentáneamente, que la autoridad aduanera competente acceda a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectúe los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

Sobre el elemento intencional

59 El órgano jurisdiccional remitente desea saber, además, si el acto que puede determinar el abandono irregular del régimen de tránsito comunitario externo a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe estar motivado, para producir tal efecto, por la intención de poner en circulación en la Comunidad determinadas mercancías sin cumplir las disposiciones comunitarias aplicables.

60 Según *Liberexim*, tal elemento intencional es necesario. Los Gobiernos neerlandés y del Reino Unido, así como la Comisión afirman, por el contrario, que no puede concederse ninguna importancia al hecho de que un acto haya sido realizado o no con la intención de sustraer las mercancías a la vigilancia aduanera y de ponerlas irregularmente en circulación en la Comunidad.

61 A este respecto, basta recordar, habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 54 de la presente sentencia, que el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 48 de la sentencia *D. Wandel*, antes citada, que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva.

62 Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional remitente que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva.

Decisión sobre las costas

Costas

63 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, italiano y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 23 de junio de 1999, declara:

1) Cuando determinadas mercancías, transportadas por carretera en régimen aduanero de tránsito comunitario externo, son introducidas en el mercado comunitario como consecuencia de la realización de varios actos irregulares en el territorio de Estados miembros diferentes, el abandono de dicho régimen a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, tiene lugar en el territorio del Estado miembro donde se realice el primer acto que pueda ser calificado de sustracción a la vigilancia aduanera.

Debe considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera todo acto u omisión que tenga como resultado impedir, aunque sólo sea momentáneamente, que la autoridad aduanera competente acceda a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectúe los controles previstos por la normativa aduanera comunitaria.

2) La sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera no requiere la existencia de un elemento intencional, sino que presupone tan sólo la reunión de una serie de requisitos de índole objetiva.