



## Recopilación de la Jurisprudencia

**Asunto C-187/14**

**Skatteministeriet  
contra  
DSV Road A/S**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret)

«Procedimiento prejudicial — Código aduanero comunitario — Reglamento (CEE) n° 2913/92 — Artículos 203 y 204 — Reglamento (CEE) n° 2454/93 — Artículo 859 — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de la deuda aduanera — Sustracción o no a la vigilancia aduanera — Incumplimiento de una obligación — Presentación tardía de las mercancías en la oficina de destino — Mercancías que han sido rechazadas por el destinatario y que han vuelto a llevarse al lugar de origen sin haber sido presentadas en la oficina de aduana — Mercancías incluidas de nuevo en régimen de tránsito externo mediante una nueva declaración — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168, letra e) — Deducción del IVA a la importación por el transportista»

Sumario — Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 25 de junio de 2015

1. *Unión aduanera — Nacimiento de una deuda aduanera de importación como consecuencia de la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación — Alcance — Mercancías que han sido rechazadas por el destinatario y que han vuelto a llevarse al lugar de origen sin haber sido presentadas en la oficina de aduana — Mismas mercancías incluidas de nuevo en régimen de tránsito externo mediante una nueva declaración — Inexistencia de una deuda aduanera — Identidad de dichas mercancías no acreditada en el marco de los regímenes de tránsito — Nacimiento de dicha deuda*

*[Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 1791/2006, arts. 92, ap. 2, 96, ap. 1, letra a), y 203]*

2. *Unión aduanera — Nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia del incumplimiento de una obligación relacionada con el régimen de tránsito externo — Alcance — Mercancías, que han sido incluidas en un primer régimen de tránsito externo, presentadas tardíamente en la oficina de aduana del lugar de destino en el marco de un segundo régimen de tránsito — Nacimiento de una deuda aduanera — Excepciones — Comprobación que incumbe al órgano jurisdiccional nacional*

*[Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 1791/2006, art. 204; Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 214/2007, arts. 356, apartado 3, y 859, segundo guion, y punto 2, letras a) y c)]*

3. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Nacimiento y alcance del derecho a deducir — Normativa nacional que no confiere el derecho a deducir dicho impuesto al transportista que no*

*es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas a dicho impuesto — Procedencia*

*[Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 168, letra e)]*

1. El artículo 203 del Reglamento n° 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento n° 1791/2006, debe interpretarse en el sentido de que no se origina una deuda aduanera sobre la base de dicho artículo por el mero hecho de que mercancías incluidas en un régimen de tránsito comunitario externo se vuelvan a llevar, tras un intento de entrega infructuosa, al puerto franco de origen sin haber sido presentadas ni en la oficina de aduana del lugar de destino ni en la oficina de aduana del puerto franco si se acredita que esas mismas mercancías han sido posteriormente transportadas de nuevo hacia su lugar de destino en el marco de un segundo régimen de tránsito comunitario externo liquidado regularmente. En cambio, en el supuesto en que no pueda demostrarse la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito comunitario externo primero y segundo, se origina una deuda aduanera en virtud del citado artículo.

En efecto, en el supuesto en que la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo queda demostrada, estas mercancías han sido efectivamente presentadas en la oficina de aduana del lugar de destino en el marco de su segunda expedición. La omisión de presentar esas mercancías en la oficina de aduana del lugar de destino en el marco de su primera expedición y de presentarlas en la oficina de aduana del puerto franco de partida tras su vuelta, así como la inclusión de dichas mercancías en el segundo régimen de tránsito y el carácter extemporáneo de su presentación en la oficina de aduana del lugar de destino no son circunstancias que basten, como tales, para constituir una sustracción a la vigilancia aduanera.

En el marco de un régimen de tránsito, la vigilancia aduanera se ejerce por naturaleza a distancia. Tal vigilancia se refiere a mercancías que no se encuentran en un lugar determinado, sino que son transportadas de un lugar a otro, sin que las autoridades aduaneras puedan comprobar en todo momento su posición exacta durante el transporte. Esta vigilancia ejercida a distancia no se ve obstaculizada por las meras omisiones de presentar las mercancías de que se trate en las oficinas de aduana del lugar de destino o de un puerto franco, si se cumplen todos los demás requisitos relacionados con el régimen de tránsito. En efecto, en tal situación, las mercancías de que se trate siguen siendo transportadas, a pesar de esas omisiones, mediante un procedimiento de tránsito autorizado y acompañadas de los correspondientes documentos de tránsito, de modo que las autoridades aduaneras pueden en todo momento acceder a estas mercancías y controlarlas.

En cambio, en el supuesto en que no pueda demostrarse la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo, se cumplen los requisitos para que se origine una deuda aduanera en virtud del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. En efecto, en este supuesto, no queda acreditado que las mercancías se han presentado a la oficina de aduana del lugar de destino, tal como requiere el artículo 96, apartado 1, letra a), del Código aduanero. Pues bien, en semejante situación, la autoridad aduanera competente no puede acreditar, conforme al artículo 92, apartado 2, del Código aduanero, que el régimen de tránsito ha finalizado correctamente.

(véanse los apartados 26 a 29 y 32 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 204 del Reglamento n° 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento n° 1791/2006, interpretado en relación con el artículo 859 del Reglamento n° 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n° 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n° 214/2007, debe interpretarse en el sentido de que la presentación tardía en la oficina de aduana del lugar de destino y en el marco de un segundo régimen de tránsito comunitario externo de las mercancías incluidas en un primer

régimen de tránsito comunitario externo constituye un incumplimiento que origina una deuda aduanera, salvo que se cumplan los requisitos previstos en los artículos 356, apartado 3, y 859, segundo guion, y punto 2, letra c), del citado Reglamento, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

A este respecto, el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación dispone que, cuando las mercancías se presenten en la oficina de destino después de la expiración del plazo señalado por la oficina de partida y en caso de que el incumplimiento de dicho plazo se deba a circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que no sean imputables al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado.

Por lo que se refiere a la cuestión de si se cumple el requisito negativo previsto en el artículo 204 del Código aduanero, que excluye el nacimiento de una deuda aduanera en virtud de dicho artículo cuando las infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, el artículo 859 del Reglamento de aplicación enumera de manera exhaustiva las situaciones que pueden satisfacer este requisito.

En lo atinente, en primer lugar, al tercer guion y al punto 2, letra a), del artículo 859 del Reglamento de aplicación, tales disposiciones exigen que todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía se cumplan *a posteriori* y que la mercancía haya sido efectivamente presentada intacta en la oficina de destino. En el supuesto en que se demuestre la identidad de las mercancías transportadas en el marco de los regímenes de tránsito primero y segundo y en que el segundo régimen de tránsito ha sido liquidado regularmente se cumplen dichos requisitos. En segundo lugar, en cuanto al artículo 859, punto 2, letra c), del Reglamento de aplicación, éste requiere que, cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 del propio Reglamento no se haya respetado y el apartado 3 de dicho artículo no sea aplicable, la mercancía debe presentarse no obstante en la oficina de destino en un plazo razonable. Por lo que respecta, en tercer lugar, al artículo 859, segundo guion, del mismo Reglamento, que establece el requisito de que los incumplimientos de que se trate no han de implicar negligencia manifiesta por parte del interesado, el concepto de negligencia manifiesta debe apreciarse teniendo en cuenta, en particular, la complejidad de las disposiciones cuyo incumplimiento ha originado la deuda aduanera, la experiencia profesional y la diligencia del operador.

(véanse los apartados 39, 40, 42 y 44 a 47 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 168, letra e), de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido a la importación del que es deudor el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías de que se trate, sino que simplemente ha realizado el transporte de las mismas y la tramitación aduanera en el marco de su actividad de transportista de mercancías sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

En efecto, dado que el valor de las mercancías transportadas no forma parte de los costes constitutivos de los precios facturados por un transportista cuya actividad se limita a transportar la mercancía a cambio de una remuneración, no concurren los requisitos para la aplicación del artículo 168, letra e), de la Directiva 2006/112.

(véanse los apartados 50 y 51 y el punto 3 del fallo)