



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 18 de mayo de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Código aduanero comunitario — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Artículo 94, apartado 1, y artículo 96 — Régimen del tránsito comunitario externo — Responsabilidad del obligado principal — Artículos 203, 204 y 206, apartado 1 — Nacimiento de la deuda aduanera — Sustracción a la vigilancia aduanera — Incumplimiento de una de las obligaciones derivadas de la utilización de un régimen aduanero — Destrucción total o pérdida irremediable de la mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor — Artículo 213 — Pago de la deuda aduanera con carácter solidario — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 2, apartado 1, y artículos 70 y 71 — Devengo y exigibilidad del impuesto — Artículos 201, 202 y 205 — Personas obligadas a pagar el impuesto — Comprobación por la oficina aduanera de destino de una pérdida de cargamento — Dispositivo de descarga inferior del vagón cisterna cerrado incorrectamente o deteriorado»

En el asunto C-154/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), mediante resolución de 9 de marzo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de marzo de 2016, en el procedimiento entre

«Latvijas Dzelzceļš» VAS

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno letón, por las Sras. G. Bambāne y D. Pelše y por el Sr. I. Kalniņš, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: letón.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Grønfeldt y por los Sres. M. Wasmeier y A. Sauka, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 94, apartado 1, de los artículos 96, 203 y 204, del artículo 206, párrafo primero, y del artículo 213 del 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO 2005, L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), y del artículo 2, apartado 1, letra d), así como de los artículos 70, 71, 201, 202 y 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre «Latvijas Dzelzceļš» VAS (en lo sucesivo, «LDz»), sociedad anónima pública que actúa como obligado principal a efectos del Código aduanero, y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria, Letonia), en relación con el pago de una deuda aduanera y de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por importación.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Código aduanero

- 3 A tenor del artículo 4, puntos 9, 10, 12 a 14, 19 y 21 del Código aduanero:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

- 9) “deuda aduanera”: la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) [...] aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes;

- 10) “derechos de importación”:

— los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,

[...]

- 12) “deudor ante la aduana”: toda persona obligada al pago del importe de la deuda aduanera;

- 13) “vigilancia por las autoridades aduaneras”: las medidas que, de una manera general, lleva a cabo dicha autoridad para garantizar el respeto de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera;
- 14) “controles aduaneros”: las actuaciones específicas realizadas por las autoridades aduaneras para garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales que regulen la entrada, salida, tránsito, entrega y uso final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero de la Comunidad y los terceros países y la presencia de mercancías que no tienen estatuto comunitario; tales actuaciones pueden comprender la comprobación de las mercancías, el control de los datos de la declaración, la existencia y autenticidad de los documentos, tanto en soporte electrónico como en papel, el examen de la contabilidad de las empresas y demás documentos contables, el control de los medios de transporte, el control del equipaje y demás mercancías que transporten las personas, la práctica de investigaciones administrativas y demás actuaciones similares».

[...]

- 19) “presentación en aduana”: la comunicación a las autoridades aduaneras, en la forma requerida, de que las mercancías están presentes en la oficina de aduanas o en cualquier otro lugar designado o autorizado por las autoridades aduaneras;

[...]

- 21) “titular del régimen”: la persona en cuyo nombre se ha realizado la declaración en aduana o persona a la que se hayan cedido los derechos y obligaciones del declarante relativos a un régimen aduanero».

4 El artículo 37 del citado Código establece:

«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.»

5 El artículo 38, apartado 1, letra a), de dicho Código señala lo siguiente:

«Las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero de la Comunidad deberán ser trasladadas sin demora por la persona que haya efectuado dicha introducción, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y según las modalidades establecidas por dichas autoridades:

- a) bien a la aduana designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar designado o autorizado por dichas autoridades».

6 El artículo 40 del mismo Código es del siguiente tenor:

«Las mercancías que entren en el territorio aduanero de la Comunidad serán presentadas en aduana por la persona que las introduzca en dicho territorio o, si procede, por la persona que se haga cargo de su transporte tras su introducción [...]».

7 El artículo 59, apartado 2, del Código aduanero dispone:

«Las mercancías comunitarias declaradas para el régimen de exportación, de perfeccionamiento pasivo, de tránsito o de depósito aduanero estarán bajo vigilancia aduanera desde la admisión de la declaración en aduana y hasta el momento en que salgan del territorio aduanero de la Comunidad o se destruyan, o bien quede invalidada la declaración en aduana.»

8 El artículo 91, apartado 1, letra a), del mismo Código dispone lo siguiente:

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

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

9 Con arreglo al artículo 92 del mencionado Código:

«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.»

10 El artículo 94, apartado 1, del citado Código dispone:

«El obligado principal deberá prestar una garantía con objeto de asegurar el pago de la deuda aduanera y demás gravámenes que puedan surgir con respecto a dicha mercancía.»

11 A tenor del artículo 96 del Código aduanero:

«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.»

12 El artículo 202, apartado 1, letra a), de dicho Código señala:

«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 [...].»

13 El artículo 203 del mismo Código establece:

«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 substraído 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.»

14 A tenor del artículo 204 del Código aduanero:

«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

[...]

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.

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.»

15 El artículo 206, apartado 1, de este Código establece lo siguiente:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 202 y en la letra a) del apartado 1 del artículo 204 no se considerará que se origina una deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía, cuando el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de las obligaciones derivadas:

- ya sea de las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guion del artículo 177,
- ya sea de la estancia de la mercancía en depósito temporal,
- ya sea de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía,

resulta de la destrucción total o de la pérdida irremediable de dicha mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía, o por caso fortuito o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades aduaneras.

A los efectos del presente apartado, una mercancía estará irremediablemente perdida cuando nadie pueda utilizarla.»

16 El artículo 213 de dicho Código dispone:

«Cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.»

Reglamento (CEE) n.º 2454/93

17 El artículo 360, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 414/2009 de la Comisión, de 30 de abril de 2009 (DO 2009, L 125, p. 6), dispone:

«El transportista deberá anotar el documento de acompañamiento de tránsito — documento de acompañamiento de tránsito/seguridad, y presentarlo junto con el envío a las autoridades aduaneras del Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el medio de transporte en los siguientes casos:

[...]

- e) a consecuencia de un incidente o accidente que pueda afectar al cumplimiento de las obligaciones del obligado principal o del transportista.»

Directiva del IVA

18 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

- d) las importaciones de bienes.»

19 De acuerdo con el artículo 60 de dicha Directiva:

«La 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.»

20 El artículo 61, párrafo primero, de la citada Directiva establece lo siguiente:

«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.»

21 Con arreglo al artículo 70 de la misma Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.»

22 El artículo 71 de la Directiva IVA establece:

«1. En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, se encuentren 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 esos 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.»

23 Con arreglo al artículo 201 de esta Directiva:

«En caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

24 El artículo 202 de dicha Directiva establece:

«Será deudora del IVA la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en los artículos 156, 157, 158, 160 y 161.»

25 El artículo 205 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

Derecho letón

- 26 El artículo 2, apartado 2.², de la likums par pievienotās vērtības nodokli (Ley del IVA), de 9 de marzo de 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, n.º 49), vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, establecía lo siguiente:

«El impuesto abarcará toda importación de mercancías, siempre que en esta Ley no se disponga otra cosa.»

- 27 El artículo 12, apartado 2, de dicha Ley disponía:

«En las importaciones de mercancías, será deudora del impuesto la persona que ponga las mercancías en libre práctica. El impuesto sobre las mercancías importadas será exigible desde el momento en que lo sean los derechos de aduana [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 28 Se desprende de la resolución de remisión que, el 25 de febrero de 2011, LDz, actuando como obligado principal, colocó un grupo de vagones cisterna en el régimen de tránsito comunitario externo, a efectos del artículo 91 del Código aduanero, mediante la presentación de un conocimiento de embarque ferroviario. La mercancía en tránsito —en este caso, disolvente— debía ser trasladada por el transportista, Baltijas Tranzīta Serviss, hasta la aduana de destino, en este caso, la oficina de inspección aduanera del puerto de Ventspils (Letonia).
- 29 Durante el transporte de la mercancía por territorio letón, se detectó una fuga del dispositivo de descarga inferior en uno de los vagones cisterna. Los días 28 de febrero y 1 de marzo de 2011, se cumplieron dos formularios de actas, concretamente, un acta de inspección y un acta en la que se señalaba el estado técnico de ese vagón cisterna, referentes a las deficiencias de la cisterna en cuestión y a las medidas adoptadas para evitar la avería. El 1 de marzo de 2011, se indicó asimismo en un acta de declaración de avería que en la cisterna en cuestión faltaban 2 448 kilogramos (kg) de carga.
- 30 El 10 de marzo de 2011, la aduana de destino constató que faltaban 2 448 kg de carga, debido a que el dispositivo de descarga inferior de uno de los vagones cisterna no había sido cerrado correctamente o había resultado dañado. Al no haberse remitido a la aduana de destino un documento donde se hiciera constar la carga que faltaba y la finalización reglamentaria del régimen de tránsito comunitario externo y al no existir pruebas de que la carga que faltaba resultara de un acto del expedidor, la Administración Tributaria de Letonia adoptó una resolución mediante la que liquidó la deuda aduanera de LDz por importe de 63,2 lats (LVL) (90,01 euros aproximadamente) y la cuota de IVA de esa sociedad, por importe de 228,02 LVL (324,44 euros aproximadamente). LDz impugnó esta resolución. El director general de la Administración Tributaria la confirmó mediante otra resolución de 16 de septiembre de 2011.
- 31 LDz interpuso a continuación un recurso para la anulación de esta última resolución ante la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Distrito, Letonia), en el que señalaba que, en el caso de autos, varias personas podían ser deudoras con carácter solidario de la deuda aduanera en cuestión, en particular, las responsables de la ejecución técnica del transporte y de cumplimentar correctamente el acta de declaración de avería. Además, LDz alegó que el VID no había tenido en cuenta que la falta de carga comprobada se debía a la destrucción total o pérdida irremediable de la mercancía afectada, por una causa inherente a la naturaleza misma de esa mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor.
- 32 Mediante sentencia de 6 de agosto de 2013, el citado tribunal desestimó el recurso de LDz.

- 33 En su sentencia de 8 de diciembre de 2014, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) desestimó el recurso de apelación de LDz contra la sentencia dictada en primera instancia.
- 34 Al examinar el recurso de casación interpuesto por LDz, el Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) expresa, en primer término, algunas dudas sobre la aplicación correcta en el caso de autos, por parte de la Administración Tributaria de Letonia y de los tribunales inferiores en grado, del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, referente a la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera. Ese tribunal indica al respecto que, por una parte, la Administración Tributaria de Letonia considera que el apartado 2.2 del «Manual de tránsito» de la Dirección General «Fiscalidad y Unión Aduanera» de la Comisión (documento de trabajo Taxud/2033/2008-LV Rev. 4), de 15 de septiembre de 2009, es aplicable en todos los casos en que la aduana de destino comprueba que faltan mercancías, mientras que, por otra parte, LDz insiste en los documentos que constatan, en este caso, una fuga de disolvente fuera de la cisterna por un motivo de carácter técnico, y menciona las medidas para solventar esta deficiencia.
- 35 En estas circunstancias, el tribunal remitente se pregunta si, ante hechos como los del caso de autos, no sería más procedente aplicar el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, interpretado en relación con la excepción establecida en el artículo 206, apartado 1, de dicho Código, lo cual permitiría no liquidar la deuda aduanera de importación si se demostrara la destrucción total de la mercancía, que excluye la entrada de ésta en el circuito económico de la Unión Europea.
- 36 Asimismo, el tribunal remitente recuerda que la exención del pago de los derechos de importación está relacionada con la exención del IVA. A este respecto, se basa en el principio de que, puesto que la aplicación del Código aduanero no obliga, a su entender, a liquidar los derechos de aduana de importación en relación con mercancías destruidas cuando se encontraban en el régimen de tránsito comunitario externo, y que, por ello, no pudieron incorporarse al circuito económico de la Unión, tampoco debería pagarse el IVA.
- 37 Finalmente, el tribunal remitente señala que, aun cuando se desprende con suficiente claridad de los artículos 94, apartado 1, y 96, apartado 1, del Código aduanero que el obligado principal responde como tal del pago de la deuda aduanera, y si bien el Tribunal de Justicia ha puesto de relieve en su jurisprudencia la importancia de la responsabilidad del obligado principal para salvaguardar los intereses económicos de la Unión y de sus Estados miembros, subsisten algunos interrogantes acerca del alcance de lo dispuesto en el Código aduanero al establecer la responsabilidad de otras personas respecto al cumplimiento de las obligaciones que resultan del régimen de tránsito comunitario externo y al pago de la deuda aduanera. En efecto, a su entender, tanto en virtud del artículo 203 del Código como al aplicar el artículo 204 de éste, es posible que además del único obligado principal, otras personas incurran en responsabilidad por la fuga de disolvente de que se trata.
- 38 En estas circunstancias, el Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 203, apartado 1, del [Código aduanero] en el sentido de que es aplicable siempre que en la aduana de destino del régimen de tránsito externo no se presenta la mercancía íntegra, aun en el caso en que se demuestre adecuadamente la destrucción de la mercancía o su pérdida irremediable?

- 2) Si la respuesta a la primera cuestión es negativa, ¿puede la adecuada demostración de la destrucción de las mercancías y, por consiguiente, la circunstancia de que se excluye la entrada de las mercancías en el circuito económico del Estado miembro, fundamentar la aplicación de los artículos 204, apartado 1, letra a), y 206 del [Código aduanero], no incluyendo en el cálculo de la deuda aduanera la cantidad de mercancía destruida al tiempo del tránsito externo?
- 3) Si procede interpretar los artículos 203, apartado 1, 204, apartado 1, letra a), y 206 del [Código aduanero] en el sentido de que se liquidan los derechos de aduana de importación por la cantidad de mercancía destruida al tiempo del tránsito externo, ¿pueden interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra d), 70 y 71 de la [Directiva IVA] en el sentido de que junto con los derechos de importación también debe liquidarse entonces el [IVA], aun cuando se excluya la entrada efectiva de la mercancía en el circuito económico del Estado miembro?
- 4) ¿Debe interpretarse el artículo 96 del [Código aduanero] en el sentido de que el obligado principal siempre es responsable del pago de esa deuda aduanera, que se manifiesta en el régimen de tránsito externo, con independencia de que el transportista haya cumplido las obligaciones que se le imponen en dicho artículo 96, apartado 2?
- 5) ¿Deben interpretarse los artículos 94, apartado 1, 96, apartado 1, y 213 del [Código aduanero] en el sentido de que la Administración aduanera del Estado miembro tiene la obligación de declarar responsables solidarias a todas las personas que, en el caso concreto, pueden reputarse responsables de la deuda aduanera junto al obligado principal, con arreglo a las normas [de dicho Código]?
- 6) Si la respuesta a la cuestión precedente es afirmativa y si las leyes del Estado miembro vinculan la obligación de pago del [IVA] por importación de mercancías, en general, al procedimiento en el que se permite la salida de las mercancías en régimen de libre práctica, ¿deben interpretarse los artículos 201, 202 y 205 de la [Directiva IVA] en el sentido de que el Estado miembro tiene la obligación de declarar responsables solidarias del pago del impuesto sobre el valor añadido a todas las personas que, en el caso concreto, pueden reputarse responsables de la deuda aduanera, con arreglo a las normas del [Código aduanero]?
- 7) Si la respuesta a las cuestiones quinta o sexta es afirmativa, ¿pueden interpretarse los artículos 96, apartado 1, y 213 del [Código aduanero] y los artículos 201, 202 y 205 de la [Directiva IVA] en el sentido de que, en caso de que la aduana del Estado miembro, a causa de un error, no ha aplicado a alguna de las personas responsables junto al obligado principal la responsabilidad solidaria por la deuda aduanera, podría legitimar esta sola circunstancia la liberación del obligado principal de la responsabilidad por la deuda aduanera?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 39 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en lo esencial, si el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que ese precepto se aplica en caso de que el volumen íntegro de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo no haya sido presentado en la aduana de destino establecida de acuerdo con dicho régimen, debido a la destrucción total o a la pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente.

- 40 A este respecto, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, dará origen a una deuda aduanera de importación la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.
- 41 De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «sustracción a la vigilancia aduanera» recogido en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero debe entenderse en el sentido de que 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 en el artículo 37, apartado 1, de dicho Código (sentencias de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, apartado 47, y de 12 de junio de 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 42 Por lo tanto, cualquier retirada, no autorizada por la autoridad aduanera competente, de una mercancía sujeta a vigilancia aduanera del lugar de depósito autorizado constituye una sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203, apartado 1, de dicho Código, tanto involuntaria como voluntaria, como es el caso de un robo (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, apartados 48 y 50; de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, apartado 36, y de 11 de julio de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartados 30 y 33). Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe considerarse que una mercancía que se encuentra en depósito temporal ha sido sustraída a la vigilancia aduanera cuando ha sido declarada en régimen de tránsito comunitario externo y, a pesar de haberse presentado los documentos de tránsito en la aduana de destino, la mercancía no ha abandonado el depósito y no ha sido presentada ante dicha aduana (sentencia de 12 de junio de 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, apartado 33).
- 43 En el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que la aduana de destino comprobó que en la mercancía transportada, concretamente disolvente, faltaban 2 448 kg, debido a que el dispositivo de descarga inferior del vagón cisterna de que se trata no había sido cerrado correctamente o había resultado dañado. A este respecto, según el tribunal remitente, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) no ha determinado con más precisión las circunstancias de esta pérdida de cargamento.
- 44 En cualquier caso, el tribunal remitente entiende que ha habido una destrucción total o una pérdida irremediable de la mercancía.
- 45 A este respecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero, las mercancías bajo vigilancia aduanera podrán ser sometidas a controles aduaneros.
- 46 De acuerdo con el artículo 4, punto 14, de ese Código, tales controles tienen por objeto, en especial, garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera y pueden comprender, entre otras actuaciones, la comprobación de las mercancías, el control de los datos de la declaración, la existencia y autenticidad de los documentos y el control de los medios de transporte.
- 47 Ahora bien, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 41 y 42 de la presente sentencia, la desaparición de una parte de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo puede, en principio, constituir una sustracción de ésta a la vigilancia aduanera, a efectos del artículo 203, apartado 1, de dicho Código, toda vez que, en este caso concreto, las autoridades aduaneras se encuentran imposibilitadas de acceder a esa parte de la mercancía y de llevar a cabo los controles previstos en el artículo 37, apartado 1, del mismo Código.

- 48 No obstante, la aplicación del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero está justificada cuando la desaparición de la mercancía entraña el riesgo de que acabe integrada en el circuito económico de la Unión sin ser despachada de aduana (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de enero de 2005, *Honeywell Aerospace*, C-300/03, EU:C:2005:43, apartado 20, y de 15 de mayo de 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, apartados 35 y 36).
- 49 Ahora bien, no es éste el caso de la desaparición de una mercancía debido a su destrucción total o a su pérdida irremediable, pérdida que se define, con arreglo al artículo 206, apartado 1, párrafo segundo, del Código aduanero, como la imposibilidad de que nadie pueda utilizar la mercancía, en caso de fuga de un líquido, como el disolvente de que se trata en el litigio principal, fuera de una cisterna durante su transporte. En efecto, una mercancía que ya no existe o que nadie puede utilizar no puede, por esta sola circunstancia, quedar integrada en el circuito económico de la Unión.
- 50 Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que este precepto no se aplica en caso de que no se haya presentado el volumen total de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo en la aduana de destino establecida con arreglo a dicho régimen debido a la destrucción total o pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 51 Mediante su segunda cuestión prejudicial, planteada para el supuesto de que se dé una respuesta negativa a la primera cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 204, apartado 1, letra a), y el artículo 206 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que esos preceptos pueden aplicarse en caso de que no se haya presentado ante la aduana de destino establecida con arreglo a ese régimen el volumen total de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo, debido a la destrucción total o pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente.
- 52 A este respecto, con carácter previo, procede recordar que los artículos 203 y 204 del Código aduanero tienen diferente ámbito de aplicación. Se desprende del tenor literal del artículo 204 de ese Código que esta disposición solamente se aplica en los casos que no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 203 del mismo Código, cuya posible aplicación a los hechos de que se trata se ha de examinar en primer lugar (sentencias de 12 de febrero de 2004, *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, apartados 28 a 30, y de 29 de octubre de 2015, *B & S Global Transit Center*, C-319/14, EU:C:2015:734, apartados 25 a 27).
- 53 Ahora bien, puesto que de conformidad con la respuesta a la primera cuestión prejudicial, el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero no puede aplicarse en este caso, debe comprobarse si la situación de que se trata en el litigio principal se rige por lo dispuesto en el artículo 204, apartado 1, letra a), del citado Código.
- 54 En virtud de esta última disposición, dará origen a una deuda aduanera de importación el incumplimiento —en casos distintos de los mencionados en el artículo 203— de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre.
- 55 En el régimen de tránsito comunitario externo, según el artículo 96, apartado 1, letra a), del Código aduanero, una de estas obligaciones es la de presentar las mercancías intactas en la aduana de destino.

- 56 Procede señalar, a este respecto, que en circunstancias como las del litigio principal, la presentación en la aduana de destino de un volumen de mercancía inferior al declarado en el régimen de tránsito comunitario externo ante la aduana de origen, debido a la destrucción total o la pérdida irremediable de una parte de ella, no puede considerarse como presentación de la mercancía intacta, a efectos del artículo 96, apartado 1, letra a), de dicho Código.
- 57 En consecuencia, esa presentación debe calificarse, en el sentido del artículo 204, apartado 1, letra a), del mismo Código, como un incumplimiento de una de las obligaciones del régimen de tránsito comunitario externo, lo cual origina, en principio, la deuda aduanera de importación por la parte de la mercancía no presentada ante la aduana de destino.
- 58 No obstante, cabe señalar que el artículo 206, apartado 1, del Código aduanero establece que, por excepción a lo dispuesto en su artículo 204, apartado 1, letra a), no se considerará que se origina una deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía, cuando el interesado presente la prueba de que el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía resulta de la destrucción total o de la pérdida irremediable de la mercancía por causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor.
- 59 Por consiguiente, debe comprobarse si la fuga de un líquido, por ejemplo, un disolvente, procedente de una cisterna debido a que el dispositivo de descarga inferior del vagón cisterna no había sido cerrado correctamente o había resultado dañado, puede calificarse como caso fortuito o de fuerza mayor.
- 60 Al respecto, debe recordarse la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con arreglo a la cual, dado que el concepto de «fuerza mayor» no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir sus efectos (sentencias de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 25, y de 14 de junio de 2012, *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, apartado 26).
- 61 En el contexto de la normativa aduanera, tanto el concepto de «fuerza mayor» como el de «caso fortuito» se caracterizan por un factor objetivo, pues requieren la concurrencia de circunstancias anormales y ajenas a la persona que las alega, y por un factor subjetivo, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin tener que soportar sacrificios excesivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, apartado 24; de 14 de junio de 2012, *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, apartado 28; el auto de 21 de septiembre de 2012, *Noscira/OAMI*, C-69/12 P, no publicado, EU:C:2012:589, apartado 39; el auto del Presidente de la Sala Octava del Tribunal de Justicia de 30 de septiembre de 2014, *Faktor B. i W. Gęsina/Comisión*, C-138/14 P, no publicado, EU:C:2014:2256, apartado 19, y la sentencia de 4 de febrero de 2016, *C & J Clark International y Puma*, C-659/13 y C-34/14, EU:C:2016:74, apartado 192).
- 62 Por lo demás, puesto que el artículo 206, apartado 1, del Código aduanero formula una excepción a la regla establecida en su artículo 204, apartado 1, letra a), los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito», en el sentido del primero de estos preceptos, deben interpretarse en sentido estricto (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de junio de 2012, *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, apartado 24; de 4 de febrero de 2016, *C & J Clark International y Puma*, C-659/13 y C-34/14, EU:C:2016:74, apartados 190 y 191, y de 25 de enero de 2017, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, apartado 56).
- 63 Ahora bien, a la luz de los criterios expresados en el apartado 61 de la presente sentencia, es preciso señalar que una fuga de disolvente como la referida en el litigio principal, en el supuesto de que se haya debido al cierre incorrecto de un dispositivo de descarga, no puede considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de

sustancias líquidas, sino más bien la consecuencia de una falta de la diligencia requerida habitualmente en dicha actividad, de tal modo que no concurren aquí ni el factor objetivo ni el factor subjetivo que caracterizan los conceptos de «fuerza mayor» y de «caso fortuito», mencionados en aquel apartado.

- 64 En cuanto al supuesto de que el dispositivo de descarga pueda haber resultado dañado, no cabe excluir que este hecho pueda cumplir los criterios mencionados en el artículo 61 de la presente sentencia, siempre que tal circunstancia sea anormal y ajena al referido operador y que sus consecuencias no hubieran podido evitarse pese a toda la diligencia empleada. No obstante, es el tribunal nacional el que debe comprobar si concurren esos criterios. Al llevar a cabo esta comprobación, dicho tribunal debe tener en cuenta, en especial, la observancia, por parte de operadores como el obligado principal y el transportista, de las normas y requisitos vigentes en lo que respecta al estado técnico de las cisternas y la seguridad del transporte de sustancias líquidas, como es el caso de un disolvente.
- 65 A la vista de estas consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, cuando el volumen total de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo no se ha presentado en la aduana de destino establecida con arreglo a dicho régimen, debido a la destrucción total o pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente, tal situación, que constituye un incumplimiento de una de las obligaciones vinculadas al referido régimen, concretamente, la de presentar la mercancía intacta en la aduana de destino, origina, en principio, una deuda aduanera de importación por la parte de la mercancía que no se ha presentado en esa aduana. Corresponde al tribunal nacional comprobar si una circunstancia como el deterioro de un dispositivo de descarga cumple, en este caso, los criterios que caracterizan los conceptos de «fuerza mayor» y de «caso fortuito», a efectos del artículo 206, apartado 1, del Código aduanero, esto es, si tal circunstancia resulta anormal en el caso de un operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de sustancias líquidas y si es ajena a éste, y si sus consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada. Al realizar esta comprobación, el tribunal nacional debe, en particular, tener en cuenta la observancia, por parte de operadores como el obligado principal y el transportista, de las normas y los requisitos vigentes en lo que respecta al estado técnico de las cisternas y la seguridad del transporte de sustancias líquidas, como es el caso de un disolvente.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 66 Mediante su tercera cuestión prejudicial el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra d), y los artículos 70 y 71 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se devenga el IVA por la parte totalmente destruida o irremediablemente perdida de una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo.
- 67 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, las importaciones de bienes están sujetas al IVA. El artículo 70 de esta Directiva fija el principio de que el devengo del impuesto se produce, y dicho impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes. Siendo así, el artículo 71, apartado 1, de dicha Directiva establece en su párrafo primero que, en el caso de bienes que, desde su introducción en la Unión, se encuentren al amparo del régimen de tránsito comunitario externo, el devengo y la exigibilidad del IVA se producen en el momento en que los bienes abandonan este régimen (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartado 40).
- 68 Resulta de estos preceptos que la destrucción total o la pérdida irremediable de una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo sólo producen el devengo y la exigibilidad del IVA cuando pueden asimilarse al hecho de que la mercancía salga de ese régimen.

- 69 A este respecto, es preciso señalar que, al ser el IVA por naturaleza un impuesto sobre el consumo, se aplica a los bienes y servicios que entran en el circuito económico de la Unión y pueden ser objeto de consumo (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 35, y de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405, apartado 65).
- 70 Por lo tanto, debe entenderse que la salida de una mercancía del régimen del tránsito comunitario externo, que produce el devengo y la exigibilidad del IVA, tiene por objeto la integración de esa mercancía en el circuito económico de la Unión, lo cual está descartado en el caso de una mercancía inexistente o que nadie puede utilizar (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartados 93 y 96).
- 71 En consecuencia, en la medida en que una mercancía totalmente destruida o irremediabilmente perdida mientras se encontraba en régimen de tránsito comunitario externo no puede integrarse en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, no puede salir de ese régimen, no cabe considerarla «importada» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, ni someterla al IVA por ello.
- 72 Atendidas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra d), y los artículos 70 y 71 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el IVA no se devenga por la parte totalmente destruida o irremediabilmente perdida de una mercancía que se encuentra en régimen de tránsito comunitario externo.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

- 73 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 96, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el obligado principal resulta responsable del pago de la deuda aduanera originada por una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo, aun cuando el transportista no haya cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 96, apartado 2, de dicho Código, en particular la de presentar la mercancía intacta ante la aduana de destino dentro del plazo establecido.
- 74 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 96, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, da lugar a una deuda aduanera por importación el hecho de no presentar intacta en la aduana de destino una mercancía sujeta al régimen de tránsito comunitario externo. Con arreglo al artículo 204, apartado 3, del citado Código, el responsable del pago de la deuda aduanera es la persona que deba cumplir las obligaciones que entraña la utilización de ese régimen.
- 75 Por lo tanto, en virtud del artículo 96, apartado 1, del Código aduanero, corresponde al obligado principal presentar la mercancía intacta en la aduana de destino. De acuerdo con el artículo 96, apartado 2, de dicho Código, sin perjuicio de las obligaciones del obligado principal, el transportista de la mercancía también queda obligado a presentarla intacta en la aduana de destino.
- 76 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 204 del Código aduanero pretende garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera. En efecto, con arreglo a los artículos 96, apartado 1, y 204, apartado 1, de este Código, el obligado principal, en su calidad de titular del régimen de tránsito comunitario externo, es el deudor de la deuda aduanera derivada de la inobservancia de las disposiciones de dicho régimen. La responsabilidad así imputada al obligado principal busca garantizar una aplicación diligente y uniforme de las disposiciones de este régimen y el correcto desarrollo de las operaciones de tránsito en aras de la protección de los intereses económicos de la Unión y de sus Estados miembros (sentencia de 15 de julio de 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, apartado 30 y jurisprudencia citada).

- 77 De igual modo, esta responsabilidad es independiente de la buena fe del obligado principal y de que la infracción del régimen de tránsito comunitario externo resulte de un hecho que le es ajeno (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, apartado 49 y jurisprudencia citada).
- 78 Además, dicha responsabilidad no queda cuestionada por el hecho de ampliarse —de acuerdo con el artículo 96, apartado 2, del Código aduanero— también a otras personas, como el transportista de la mercancía, siempre que las normas de ese Código sobre el tránsito comunitario externo no establezcan excepción alguna por esta razón en favor del obligado principal. En efecto, del tenor del artículo 96, apartado 2, de dicho Código se desprende que la obligación del transportista de una mercancía de presentarla intacta en la aduana de destino sigue existiendo «sin perjuicio de las obligaciones del obligado principal» a este respecto.
- 79 De ello se infiere que el obligado principal es responsable del pago de la deuda originada por una mercancía en tránsito comunitario externo, aun cuando el transportista no haya cumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 96, apartado 2, del mismo Código.
- 80 Esta conclusión no implica necesariamente que el obligado principal sea el único responsable del pago de la deuda aduanera.
- 81 En efecto, como se desprende de los apartados 74 y 75 de esta sentencia, si el transportista ha incumplido su obligación de presentar intacta una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo en la aduana de destino, debe entenderse asimismo, en consecuencia, que es responsable del pago de la deuda aduanera, lo que implica que, de acuerdo con el artículo 213 del Código aduanero, queda, junto al obligado principal, obligado con carácter solidario al pago de dicha deuda aduanera.
- 82 A la vista de estas consideraciones, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que lo dispuesto en el artículo 96, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3 del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el obligado principal es responsable del pago de la deuda aduanera originada por una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo, aun cuando el transportista no haya cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 96, apartado 2, de ese Código, en particular, la de presentar la mercancía intacta en la aduana de destino dentro del plazo establecido.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

- 83 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 96, apartados 1, letra a), y 2, el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3, y el artículo 213 del Código aduanero deben entenderse en el sentido de que la autoridad aduanera de un Estado miembro está obligada a exigir la responsabilidad solidaria del transportista que, junto al obligado principal, debe considerarse responsable de la deuda aduanera.
- 84 A este respecto, procede señalar que el artículo 213 del Código aduanero afirma el principio de solidaridad en caso de pluralidad de deudores por una misma deuda aduanera. No establece regla alguna más precisa sobre la aplicación de dicha solidaridad en otras disposiciones del Código aduanero, ni tampoco en sus normas de aplicación (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de febrero de 2011, Berel y otros, C-78/10, EU:C:2011:93, apartados 42 y 43).
- 85 Ahora bien, de la propia naturaleza de la responsabilidad solidaria se desprende que cada deudor es responsable del importe íntegro de la deuda y que, en principio, el acreedor es libre de exigir el pago de la deuda a uno o a varios deudores de su elección.

- 86 Como resulta de los apartados 76 a 79 y 82 de la presente sentencia, de acuerdo con el artículo 96, apartado 1, letra a), y con el artículo 204, apartado 1, letra a), y apartado 3, del Código aduanero, el obligado principal debe pagar la deuda aduanera originada en relación con una mercancía que se encuentra en régimen de tránsito comunitario externo, aun cuando el transportista no haya cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 96, apartado 2, del mismo Código.
- 87 De ello se deduce que el Código aduanero, al establecer firmemente esta responsabilidad objetiva del obligado principal, instaure un mecanismo jurídico básico que facilita, en especial, el correcto desarrollo de las operaciones de tránsito, en aras de la protección de los intereses económicos de la Unión y de sus Estados miembros (véase la sentencia de 15 de julio de 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 88 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que el mecanismo de solidaridad establecido en el artículo 213 del Código aduanero constituye un instrumento jurídico adicional que se pone a disposición de las autoridades nacionales con el fin de reforzar la eficacia de su acción en materia de recaudación de la deuda aduanera y de protección de los recursos propios de la Unión (sentencia de 17 de febrero de 2011, Berel y otros, C-78/10, EU:C:2011:93, apartado 48).
- 89 Por consiguiente, debe señalarse que, en circunstancias como las del litigio principal, la autoridad aduanera de un Estado miembro está ciertamente obligada a exigir la responsabilidad del obligado principal. No obstante, de la naturaleza del mecanismo de solidaridad mencionado en el apartado 85 de esta sentencia se deduce que esa autoridad aduanera tiene la facultad, pero no la obligación, de exigir la responsabilidad solidaria del transportista.
- 90 Es necesario precisar, a este respecto, que el hecho de que la autoridad aduanera de un Estado miembro, fundándose en esta responsabilidad solidaria, no reclame al transportista el pago de la deuda aduanera no prejuzga en modo alguno el derecho del obligado principal a ejercitar una acción de repetición contra el transportista.
- 91 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el artículo 96, apartados 1, letra a), y 2, el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3, y el artículo 213 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que la autoridad aduanera de un Estado miembro no tiene obligación de exigir la responsabilidad solidaria del transportista que, junto al obligado principal, debe considerarse responsable de la deuda aduanera.

Sobre las cuestiones prejudiciales sexta y séptima

- 92 Considerada la respuesta dada a la quinta cuestión, no procede responder a las cuestiones prejudiciales sexta y séptima.

Costas

- 93 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

- 1) El artículo 203, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de**

2005, debe interpretarse en el sentido de que este precepto no se aplica en caso de que no se haya presentado el volumen total de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo ante la aduana de destino establecida con arreglo a ese régimen debido a la destrucción total o pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente.

- 2) El artículo 204, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005, debe interpretarse en el sentido de que, cuando el volumen total de la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo no se ha presentado en la aduana de destino establecida con arreglo a dicho régimen, debido a la destrucción total o pérdida irremediable de una parte de esa mercancía, demostrada adecuadamente, tal situación, que constituye un incumplimiento de una de las obligaciones vinculadas al referido régimen, concretamente, la de presentar la mercancía intacta en la aduana de destino, origina, en principio, una deuda aduanera de importación por la parte de la mercancía que no se ha presentado en esa aduana. Corresponde al tribunal nacional comprobar si una circunstancia como el deterioro de un dispositivo de descarga cumple, en este caso, los criterios que caracterizan los conceptos de «fuerza mayor» y «caso fortuito», a efectos del artículo 206, apartado 1, del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005, esto es, si tal circunstancia resulta anormal en el caso de un operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de sustancias líquidas y si es ajena a éste, y si sus consecuencias no habrían podido evitarse pese a toda la diligencia empleada. Al realizar esta comprobación, el tribunal nacional debe, en particular, tener en cuenta la observancia, por parte de operadores como el obligado principal y el transportista, de las normas y los requisitos vigentes en lo que respecta al estado técnico de las cisternas y la seguridad del transporte de sustancias líquidas, como es el caso de un disolvente.
- 3) El artículo 2, apartado 1, letra d), y los artículos 70 y 71 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que este impuesto no se devenga por la parte totalmente destruida o irremediablemente perdida de una mercancía que se encuentra en régimen de tránsito comunitario externo.
- 4) Lo dispuesto en el artículo 96, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3, del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005, debe interpretarse en el sentido de que el obligado principal es responsable del pago de la deuda aduanera originada por una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo, aun cuando el transportista no haya cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 96, apartado 2, de este Reglamento, en particular la de presentar la mercancía intacta en la aduana de destino dentro del plazo establecido.
- 5) El artículo 96, apartados 1, letra a), y 2, el artículo 204, apartados 1, letra a), y 3, y el artículo 213 del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 648/2005, deben interpretarse en el sentido de que la autoridad aduanera de un Estado miembro no tiene obligación de exigir la responsabilidad solidaria del transportista que, junto al obligado principal, debe considerarse responsable de la deuda aduanera.

Firmas