



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. EVGENI TANCHEV
presentadas el 6 de octubre de 2021¹

Asunto C-489/20

UB

contra

**Kauno teritorinė muitinė,
parte coadyuvante:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas
(Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania)]

«Petición de decisión prejudicial — Código aduanero de la Unión — Mercancía de contrabando decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida en el territorio aduanero de la Unión — Extinción de la deuda aduanera — Consecuencias para la recaudación de impuestos especiales y del IVA»

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) se refiere esencialmente a la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*.² En concreto, versa sobre la extinción de una deuda aduanera respecto a unas mercancías importadas irregularmente a la Unión Europea y que fueron intervenidas por las autoridades aduaneras no en la oficina aduanera ni en la zona franca durante su introducción en el territorio aduanero de la Unión, sino cuando eran transportadas por carretera a través del Estado miembro de que se trata tras haber cruzado, de forma irregular, la frontera de un Estado miembro en la frontera exterior de la Unión³ y tras haber pasado la primera oficina aduanera situada dentro del territorio aduanero de la Unión sin ser allí presentadas.⁴

2. Sin embargo, la sentencia *Dansk Transport og Logistik* trataba de la situación convencional de descubrimiento de dichas mercancías por parte de las autoridades aduaneras durante su introducción en el territorio aduanero de la Unión, bien en la primera oficina aduanera desde la entrada, bien en la zona franca. Así pues, se plantea la cuestión de si son aplicables al

¹ Lengua original: inglés.

² C-230/08, en lo sucesivo, «sentencia *Dansk Transport og Logistik*», EU:C:2010:231.

³ Véase también, por ejemplo, la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Sentencia de 7 de marzo de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179), apartado 47 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 50.

procedimiento principal los principios desarrollados en la sentencia *Dansk Transport og Logistik* sobre la extinción de la deuda aduanera con motivo de la intervención y posterior confiscación de tales mercancías.

3. En segundo lugar, y en relación con esto, el problema que aquí se plantea se regula por el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión,⁵ mientras que cuando se dictó la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, dicha situación se regía por el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario.⁶ El tenor del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión no coincide con el del artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero comunitario. Por lo tanto, este aspecto es relevante a la hora de determinar si la deuda aduanera controvertida en el procedimiento principal quedó extinguida cuando las mercancías fueron intervenidas durante su transporte por carretera a través del territorio de un Estado miembro.

4. De ahí se derivan dos cuestiones más. La recaudación de los impuestos especiales sobre las mercancías importadas se rige por los artículos 2, letra b), y 7 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.⁷ El gravamen del impuesto sobre el valor añadido (IVA) respecto a las mercancías importadas se regula en los artículos 2, apartado 1, letra d), y 70 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.⁸ Si la deuda aduanera controvertida en el procedimiento principal realmente se extinguió en virtud del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión, ¿siguen pudiendo recaudarse los impuestos especiales y el IVA?

5. He llegado a la conclusión de que, aunque la deuda aduanera se había extinguido en el procedimiento principal, se siguen adeudando los impuestos especiales y el IVA por las razones que expongo a continuación. El análisis que sigue respeta el principio establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según el cual las competencias para la recaudación de los derechos de aduana, de los impuestos especiales y del IVA se han de analizar por separado.⁹

⁵ DO 2013, L 269, p. 1 (en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión»).

⁶ DO 1992, L 302, p. 1 (en lo sucesivo, «código aduanero comunitario»).

⁷ DO 2009, L 9, p. 12 (en lo sucesivo, «Directiva sobre impuestos especiales»). La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), era el acto jurídico relevante en vigor cuando recayó la sentencia *Dansk Transport og Logistik*. Véanse, en particular, los artículos 4, 5, apartados 1 y 2, 6, 7, 8 y 9 de la Directiva 92/12.

⁸ DO 2006, L 347, p. 1 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Cuando recayó la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, se regía por los artículos 6, apartado 1, 7 y 10, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999 (DO 1999, L 277, p. 34) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

⁹ Sentencia de 3 de marzo de 2021, *Hauptzollamt Münster* (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 23 y jurisprudencia citada.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 79 del código aduanero de la Unión lleva por título «Deuda aduanera nacida por incumplimiento». En particular, dispone lo siguiente en su apartado 1, letra a):

«Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de [...]:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero [...].»

7. El artículo 124 del código aduanero de la Unión, cuyo epígrafe es «Extinción», establece lo siguiente en su apartado 1, letra e):

«[...] Una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras:

[...]

e) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas».

8. El artículo 198 del código aduanero de la Unión lleva por título «Medidas que deberán tomar las autoridades aduaneras». Dispone lo siguiente en su apartado 1, letra a):

«Las autoridades aduaneras adoptarán todas las medidas necesarias, inclusive el decomiso y venta o la destrucción, para disponer de las mercancías [...]:

a) cuando se haya incumplido alguna de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativas a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el territorio aduanero de esta última, o cuando se hayan sustraído las mercancías a la vigilancia aduanera».

9. En el artículo 2, letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales se dispone lo siguiente:

«Los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de:

[...]

b) su importación al territorio de la Comunidad.»

10. Con arreglo al artículo 7 de la Directiva sobre impuestos especiales:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

[...]

d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.»

11. El artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

12. El artículo 70 de la Directiva del IVA establece:

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

B. Derecho lituano

13. El artículo 93, titulado «Cese de la obligación tributaria», del Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley de la República de Lituania sobre Gestión Tributaria) (en su versión modificada por la Ley n.º IX-2112, de 13 de abril de 2004) establecía, en su apartado 2, punto 3, que «toda obligación relativa a los impuestos gestionados por las autoridades aduaneras cesará también [...] en el supuesto de que las mercancías sean retenidas *en el momento de su entrada irregular* y simultánea o posteriormente intervenidas».

14. A tenor de la resolución de remisión, con vistas a abordar un cambio de enfoque del legislador nacional con respecto al momento de la extinción de la obligación de pagar los impuestos especiales y el IVA a la importación, procedía señalar que el artículo 93, apartado 2, de la Ley de la República de Lituania sobre Gestión Tributaria había sido derogado el 1 de enero de 2017 y que habían entrado en vigor las disposiciones nacionales que figuran a continuación, adoptadas, en particular, a la luz del código aduanero de la Unión:

- el artículo 20, apartado 2, de la Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Ley sobre Impuestos Especiales de la República de Lituania) (en su versión modificada por la Ley n.º XII-2696, de 3 de noviembre de 2016), que dispone que la obligación de pagar impuestos especiales incluidos en el régimen de aduanas se extinguirá, *mutatis mutandis*, en los supuestos contemplados en el artículo 124, apartado 1, letras d) a g), del código aduanero de la Unión;

- el artículo 121, apartado 2, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de la República de Lituania) (en su versión modificada por la Ley n.º XII-2697, de 3 de noviembre de 2016), que establece que la obligación de pagar el IVA a la importación se extinguirá, *mutatis mutandis*, en los supuestos contemplados en el artículo 124, apartado 1, letras d) a g), del código aduanero de la Unión.

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

15. El recurrente ante el órgano jurisdiccional remitente, actuando en complicidad con un grupo de personas, organizó la importación irregular (contrabando), desde Bielorrusia a territorio lituano, de mercancías sujetas a impuestos especiales el 22 de septiembre de 2016 en un lugar apartado. Se lanzaron 6 000 cajetillas de cigarrillos (en lo sucesivo, «mercancías controvertidas») al otro lado de la frontera estatal y a continuación fueron recuperadas. Ese mismo día, unos agentes de fronteras dieron el alto al vehículo en el que se transportaban dichas mercancías dentro del territorio de Lituania con objeto de inspeccionarlo e intervinieron los cigarrillos que hallaron en su interior.

16. Mediante auto dictado el 23 de enero de 2017 por el Vilniaus apygardos teismas (Tribunal Regional de Vilna, Lituania) en el marco de un proceso penal, se condenó al recurrente por la comisión de un delito con arreglo al Derecho penal nacional y se le impuso una multa de 16 947 euros; asimismo, se resolvió confiscar las mercancías controvertidas y se encargó a las autoridades competentes que procedieran a su destrucción. Esto se llevó a cabo un año después de la intervención de las mercancías el 22 de septiembre de 2016.¹⁰

17. Mediante la resolución controvertida, a la luz del citado auto penal, la Oficina de Aduanas de Kaunas (Lituania) consideró al recurrente responsable (de manera solidaria con otras personas) del pago de una deuda aduanera y registró una deuda tributaria por importe de 10 237 euros, en concepto de impuestos especiales, y de 2 679 euros, en concepto de IVA a la importación, más los intereses de demora correspondientes a tales impuestos, que ascendían, respectivamente, a 1 674 euros y a 438 euros. A la luz del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión, dicha Administración tributaria local no propuso para liquidación ni registró deuda aduanera de importación alguna respecto del recurrente, al considerar que la deuda aduanera se había extinguido.

18. Mediante la Decisión n.º 1A-199, de 9 de mayo de 2018, se confirmó la resolución de la Oficina de Aduanas de Kaunas.

19. El recurrente interpuso recurso ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania) alegando particularmente, en esencia, que, habida cuenta de la existencia de una causa de extinción de la deuda aduanera en virtud del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión, también se había extinguido su obligación de pagar los impuestos especiales y el IVA a la importación correspondientes a las mercancías controvertidas que se habían introducido irregularmente en el territorio aduanero de la Unión. El recurrente basó su argumentación, en particular, en la interpretación que hizo el Tribunal de Justicia en su sentencia Dansk Transport og Logistik.

20. Mediante sentencia de 30 de octubre de 2018, el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) desestimó el referido recurso por infundado. Dicho órgano jurisdiccional consideró, *inter alia*, que las causas de extinción de la obligación de pagar los impuestos especiales o el IVA a la importación, o ambos, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del código aduanero de la Unión, y, negándose a examinar las alegaciones del recurrente relativas a la interpretación desarrollada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Dansk Transport og Logistik, señaló, en particular, que esta última

¹⁰ Según las observaciones escritas de la Comisión.

sentencia tenía por objeto la interpretación del código aduanero comunitario, cuyas disposiciones no eran pertinentes en el caso de autos, puesto que estaba en vigor el código aduanero de la Unión.

21. El recurrente recurrió ante el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), que ha remitido las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, [...] en el sentido de que se extingue la deuda aduanera cuando, en una situación como la del presente asunto, una mercancía de contrabando ha sido decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida irregularmente (despachada a consumo) en el territorio aduanero de la Unión Europea?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 2, letra b), y 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y los artículos 2, apartado 1, letra d), y 70 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que la obligación de pagar impuestos especiales o el IVA, o ambos, no se extingue en una situación, como la del presente asunto, en la que la mercancía de contrabando ha sido decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida irregularmente (despachada a consumo) en el territorio aduanero de la Unión Europea, aun cuando la deuda aduanera se haya extinguido por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.º 952/2013?»

22. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia la República Italiana, la República de Lituania y la Comisión Europea. No se ha celebrado vista oral.

III. Análisis

A. Respuesta a la primera cuestión prejudicial

23. Procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que la deuda aduanera se extingue en una situación en la que la mercancía de contrabando es decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida irregularmente en el territorio aduanero de la Unión.

24. Esto se debe a las siguientes razones.

25. No cabe duda de que en el procedimiento principal se originó una deuda aduanera. De conformidad con el artículo 79, apartado 1, párrafo primero, letra a), del código aduanero de la Unión, «nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de [...] una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero». El artículo 139, apartado 1, del código aduanero de la Unión lleva por título «Presentación de las mercancías en aduana» y dispone que «las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada a cualquier aduana designada o a cualquier lugar

designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca por una de las siguientes personas: a) la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión; b) la persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe la persona que introdujo las mercancías en dicho territorio; c) la persona que asumió la responsabilidad por el transporte de las mercancías después de que fueran introducidas en el territorio aduanero de la Unión».¹¹

26. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al código aduanero comunitario se determinó que la finalidad de la obligación de «presentación» era «garantizar que se informe a las autoridades aduaneras no solo de la llegada de las mercancías, sino también de todos los datos pertinentes relativos al tipo de artículo o de producto de que se trate, así como a la cantidad de tales mercancías. En efecto, esta información permitirá la identificación correcta de aquellas, con vistas a su clasificación arancelaria y, en su caso, al cálculo de los derechos de importación».¹² La circunstancia de que algunas mercancías estuvieran ocultas en escondites del vehículo en el que se transportaban no tiene por efecto sustraerlas a la citada obligación.¹³

27. La presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión entraña el riesgo de que tales mercancías acaben integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin ser despachadas de aduana.¹⁴ Por lo tanto, la imposición de derechos de aduana está justificada cuando, por ejemplo, la desaparición de la mercancía suponga un riesgo de integración en el circuito económico de la Unión.¹⁵

28. No obstante, conviene señalar que en el procedimiento principal este riesgo es mínimo, dado que las mercancías se intervinieron el mismo día en el que entraron, aunque se hubiesen introducido en el territorio aduanero de la Unión sin haber sido presentadas en él.¹⁶ Como ya he señalado, aunque esto dio lugar a una deuda aduanera (véase el punto 25 de las presentes conclusiones), produciéndose simultáneamente la introducción irregular y el nacimiento de esta deuda,¹⁷ el breve tiempo transcurrido desde que las mercancías pasaron la primera oficina aduanera situada dentro del territorio aduanero de la Unión sin ser presentadas en ella,¹⁸ junto con el hecho de que se transportasen únicamente por territorio lituano, significaba que el riesgo de integrarse en el circuito económico de la Unión Europea desapareció casi al mismo tiempo

¹¹ El artículo 5, punto 33, del código aduanero de la Unión dispone que por «presentación en aduana» se entenderá «la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros».

¹² Sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224), apartado 22 y jurisprudencia citada. Sobre el traslado a la oficina aduanera correspondiente o a la zona franca y al cálculo de los derechos, véase, recientemente, la sentencia de 7 de marzo de 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179), apartados 45 y 46.

¹³ Sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224), apartado 23 y jurisprudencia citada.

¹⁴ Sentencia de 15 de julio de 2010, DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), apartado 31 y jurisprudencia citada.

¹⁵ Sentencia de 15 de mayo de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), apartado 35 y jurisprudencia citada, respecto a la interpretación del artículo 203 del código aduanero de la Unión.

¹⁶ Sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224), apartados 24 y 25. Véanse también las sentencias Dansk Transport og Logistik, apartado 48, y de 7 de marzo de 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179), apartado 47.

¹⁷ Sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224), apartado 27. Este principio se desarrolló al interpretar el artículo 202 del código aduanero comunitario.

¹⁸ Sentencia de 7 de marzo de 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179), apartado 47 y jurisprudencia citada. Sentencia Dansk Transport og Logistik, apartado 50.

que la introducción irregular.¹⁹ En efecto, en las observaciones escritas de la Comisión se aduce que solo las mercancías efectivamente integradas en la cadena de suministro de la Unión Europea dan lugar a una deuda aduanera.²⁰

29. Por otro lado, el artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión dispone que «una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras: [...] cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas».

30. La diferencia fundamental entre esta disposición y la que se hallaba en vigor cuando recayó la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, es decir, el artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero comunitario, es que esta última vincula la extinción de la deuda aduanera al momento de la importación, cosa que no hace el artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión. El artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero comunitario disponía:

«Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas, a la prescripción de la acción relativa a la deuda aduanera, así como a la no recaudación del importe de la deuda aduanera en caso de insolvencia del deudor determinada judicialmente, la deuda aduanera se extinguirá:

[...]

d) cuando se aprehendan *en el momento de* la introducción irregular y se decomisen simultánea o posteriormente mercancías que hayan dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202.»²¹

31. El Tribunal de Justicia interpretó esta disposición en la sentencia *Dansk Transport og Logistik*. Consideró, en primer lugar, que «el decomiso de tales mercancías, acompañado de su comiso simultáneo o posterior en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario], tan solo dará lugar a la extinción de la deuda aduanera si dicha intervención se realizó antes de que las mercancías sobrepasaran la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad».²² Añadió que «la retención y destrucción de dichas mercancías tuvieron lugar en el momento del paso de la frontera entre Alemania y Dinamarca, a saber, con posterioridad a dicha “introducción irregular” y no en el momento de la misma. En consecuencia, parece que los hechos de este asunto no se inscriben en el supuesto recogido en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario]».²³

¹⁹ Compárese con los hechos de los que trata la sentencia de 15 de mayo de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Este asunto versaba sobre la interpretación del artículo 203 del código aduanero de la Unión.

²⁰ De hecho, en las observaciones escritas de la República Italiana se afirma que la única razón por la que podría considerarse extinguida la deuda aduanera en el procedimiento principal es que no hubo ocasión de comercializar las mercancías. En caso contrario, se mantendría dicha deuda.

²¹ El subrayado es mío.

²² Sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 53.

²³ *Ibidem*, apartado 59. Véanse, en particular, los apartados 33 y 34 de la sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): «Es, en efecto, en las oficinas aduaneras, que se hallan emplazadas estratégicamente en los puntos de entrada situados en las fronteras exteriores, donde las autoridades pueden ejercer mejor un control intensivo de las mercancías que entran en el territorio aduanero de la Comunidad, para evitar tanto la competencia desleal hecha a los productores comunitarios como la pérdida de ingresos fiscales que implican las importaciones fraudulentas. De lo antedicho se desprende que el decomiso de mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad infringiendo los artículos 38 a 41 del código aduanero [comunitario], que tiene lugar más allá de la primera oficina aduanera situada en el interior de ese territorio y que prácticamente se produce por casualidad, no puede suponer la extinción de la deuda aduanera en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario]».

32. En segundo lugar, en la sentencia *Dansk Transport og Logistik* el Tribunal de Justicia declaró que «la “intervención” de la mercancía en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario] debe entenderse como una intervención de las autoridades competentes para hacerse con la posesión efectiva de las mercancías, de manera que se confisca la mercancía y se evita materialmente su entrada en el circuito económico de los Estados miembros». ²⁴ En el procedimiento principal, esto no sucedió hasta después de que las mercancías irregularmente introducidas hubieron pasado la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Unión sin haber sido presentadas en ella, ²⁵ a pesar de suceder el mismo día en que cruzaron la frontera hacia el territorio de la Unión.

33. No obstante, me inclino por aceptar los argumentos formulados por la República de Lituania y la Comisión en sus observaciones escritas, en el sentido de que el momento en el que se intervienen las mercancías irregularmente importadas es irrelevante a la hora de determinar la extinción de la deuda aduanera con arreglo al artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión.

34. Así se desprende, en primer lugar, del tenor de dicha disposición. Como se trasluce en las observaciones escritas de la República Italiana, aunque las disposiciones del Derecho de la Unión sobre la extinción de la deuda aduanera deben ser objeto de una interpretación estricta para proteger los recursos propios de la Unión, ²⁶ el artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión simplemente no contiene la expresión «en el momento de» que sí aparece en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero comunitario. ²⁷

35. En segundo lugar, me inclino por admitir los argumentos formulados en las observaciones escritas de la República de Lituania y la Comisión ²⁸ en el sentido de que la génesis del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión respalda la interpretación literal de dicha disposición. El código aduanero comunitario constituía un régimen más estricto que el anteriormente vigente, y con el código aduanero de la Unión se regresó al modelo anterior, en el que la piedra de toque para la extinción de la deuda aduanera era la confiscación de las

²⁴ Sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 61.

²⁵ Sentencia de 7 de marzo de 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179), apartado 47 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 50.

²⁶ Sentencia de 17 de febrero de 2011, *Berel y otros* (C-78/10, EU:C:2011:93), apartado 46 y jurisprudencia citada.

²⁷ No hay discrepancias lingüísticas entre la versión inglesa del artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión y, por ejemplo, las versiones lingüística francesa, búlgara, italiana, española, sueca, portuguesa, alemana, polaca, checa y eslovaca.

²⁸ Aparte de los antecedentes legislativos, la Comisión hace referencia a la explicación introductoria al código aduanero modernizado de 23 de febrero de 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), según el cual el objetivo de la revisión del artículo 233 del código aduanero comunitario consistía en suprimir la condición adicional «avant qu'il en ait été donné mainlevée» (antes de que hayan sido despachadas) para que se extinguiese la deuda aduanera, en particular, cuando se intervienen las mercancías.

mercancías irregularmente importadas.²⁹ Visto en este contexto,³⁰ como sugiere la Comisión en sus observaciones escritas, sería contrario a una clara elección política de la Unión Europea que el momento de la intervención de las mercancías irregularmente importadas siguiese siendo relevante para la extinción de la deuda aduanera.

36. En tercer lugar, el objetivo de la extinción de la deuda aduanera puede considerarse el mismo con arreglo al código aduanero de la Unión y con arreglo al código aduanero comunitario. El objetivo del artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero comunitario era evitar la imposición de un derecho en el caso de que la mercancía, aun habiendo sido introducida ilegalmente en el territorio comunitario, no hubiera podido comercializarse y, por tanto, no hubiera constituido una amenaza, en términos de competencia, para las mercancías comunitarias.³¹ Este mismo objetivo se desprende de las causas de extinción de la deuda aduanera enumeradas en el artículo 124, apartado 1, del código aduanero de la Unión. Tal como he mencionado en el punto 28 de las presentes conclusiones, el período en el que las mercancías irregularmente importadas circularon libremente por Lituania fue breve, pues fueron intervenidas el mismo día en el que cruzaron la frontera.

37. En consecuencia, se ha de responder a la primera cuestión en el sentido expuesto en el punto 23 de las presentes conclusiones.

B. Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

38. Procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 2, letra b), y 7, apartado 1, de la Directiva sobre impuestos especiales y los artículos 2, apartado 1, letra d), y 70 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la obligación de pagar impuestos especiales o el IVA no se extingue en una situación, como la del presente asunto, en la que la mercancía de contrabando ha sido intervenida y posteriormente confiscada tras haberse introducido irregularmente en el territorio de la Unión Europea, aun cuando la deuda aduanera se haya extinguido por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del código aduanero de la Unión.

²⁹ Para más detalle, véanse las conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596), puntos 64 a 66: «La regulación de la extinción de la deuda aduanera a resultas del decomiso y la confiscación de mercancías de contrabando contenida en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario] constituye un agravamiento del régimen previsto a este respecto, hasta la entrada en vigor del propio código aduanero [comunitario], por el Reglamento [(CEE)] n.º 2144/87 [del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO 1987, L 201, p. 15)]. Dicho Reglamento preveía, en efecto, en su artículo 8, apartado 1, letra b), la extinción de la deuda aduanera en todos los casos de confiscación de la mercancía. Por su lado, el Reglamento [(CE)] n.º 450/2008 [del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (DO 2008, L 145, p. 1)], que contiene el nuevo código aduanero que entrará próximamente en vigor, propone de nuevo, en su artículo 86, la línea “blanda” ya contenida en el Reglamento n.º 2144/87, estableciendo en particular que la deuda aduanera se extinguirá “cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean decomisadas” [apartado 1, letra d)], “cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas y simultánea o posteriormente decomisadas” [letra e)], y “cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación y de exportación sean destruidas bajo supervisión aduanera o abandonadas en beneficio del Estado” [letra f)]. Así pues, también en el nuevo código aduanero el momento en el que se produce el secuestro y/o la confiscación carece de pertinencia a efectos de la extinción de la deuda aduanera. Pues bien, desde el momento en que el código aduanero actualmente en vigor se configura, respecto a la extinción de la deuda aduanera por mercancías de contrabando, como una normativa particularmente rigurosa introducida, desde el punto de vista cronológico, entre dos normativas bastante menos rígidas, me parece que interpretar el artículo 233, párrafo primero, letra d), del código aduanero [comunitario] de forma intensamente restrictiva conduciría, con toda probabilidad, a un forzamiento de la lógica interna del ordenamiento jurídico comunitario y de la voluntad presumible del legislador».

³⁰ Véanse también, sobre el papel que desempeña el contexto en la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión, mis conclusiones presentadas en el asunto Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996), puntos 40 a 59.

³¹ Sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224), apartado 29.

1. Impuestos especiales

39. Es preciso recordar que del artículo 7, apartado 1, de la Directiva sobre impuestos especiales se desprende que el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.³² La importación es un hecho imponible,³³ y el artículo 2, letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales dispone que «los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de [...] su importación al territorio de la Comunidad». De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe considerarse que las mercancías sujetas a impuestos especiales han entrado en el interior de la Unión a partir del momento en el que han pasado la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Unión.³⁴ En la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, el Tribunal de Justicia declaró que «ha de considerarse que las mercancías de contrabando fueron puestas a consumo por haber sido objeto de una importación irregular»,³⁵ y que la obligación de pagar el impuesto especial subsiste aunque las mercancías sujetas a él sean intervenidas y posteriormente destruidas.³⁶

40. A lo anterior no obsta lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva sobre impuestos especiales, con arreglo al cual «se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos: [...] la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación».³⁷

41. Tal como señala la Comisión en sus observaciones escritas, el considerando 9 de la Directiva sobre impuestos especiales declara que, «dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente».

42. Por lo tanto, estoy de acuerdo con las consideraciones que contienen las observaciones escritas de los Gobiernos italiano y lituano y de la Comisión en el sentido de que no se puede considerar que los impuestos especiales del procedimiento principal se hayan suspendido, habida cuenta, en particular, de la definición del artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva sobre impuestos especiales. En esta Directiva no se contempla la extinción de los impuestos especiales en caso de introducción irregular de mercancías en la Unión y su subsiguiente intervención y destrucción³⁸ o en caso de extinción de la deuda aduanera.

³² Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77), apartado 40.

³³ Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), apartado 21. Véase también la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 70.

³⁴ Sentencia *Dansk Transport og Logistik*, apartado 72 y jurisprudencia citada. A esta conclusión se llegó en relación con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/12. No obstante, como se señala en las observaciones escritas de la Comisión, es válida también para la Directiva sobre impuestos especiales actualmente vigente.

³⁵ *Ibidem*, apartado 81.

³⁶ *Ibidem*, apartados 80, 81 y 85.

³⁷ Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77), apartado 40.

³⁸ Tal como señala la Comisión en sus observaciones escritas, la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), coordina la extinción de la deuda aduanera con la del impuesto especial, pero esta disposición aún no está vigente.

2. IVA

43. De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los derechos de importación no incluyen el IVA adeudado por las importaciones de mercancías.³⁹ En virtud del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del 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.⁴⁰

44. 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.⁴¹

45. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «a la deuda aduanera podría sumarse, además, la exigencia del IVA si, en función de la singular conducta ilícita que generó la deuda aduanera, fuera posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, dando lugar así al devengo del IVA».⁴² Tal presunción puede desvirtuarse si se acredita que el bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión a través del territorio de otro Estado miembro,⁴³ pero no es esta una situación que se produzca en el procedimiento principal. En este se trata de un solo Estado miembro donde las mercancías irregularmente importadas entraron en el circuito económico de la Unión, concretamente Lituania.⁴⁴

46. Se ha declarado que, «en la medida en que una mercancía totalmente destruida o irremediamente 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 [del] IVA, ni someterla al IVA por ello».⁴⁵

47. Sin embargo, el procedimiento principal no constituye un caso de destrucción de mercancías irregularmente importadas, ya que esto no sucedió hasta un año después de su intervención, y fue por orden judicial.

48. Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación a la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Asimismo, este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo

³⁹ Véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405), apartado 81 y jurisprudencia citada. Dicho asunto versaba sobre la interpretación de la Sexta Directiva, pero el mismo principio es aplicable al procedimiento principal.

⁴⁰ Sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 67 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 40.

⁴¹ Sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 69 y jurisprudencia citada. El consumo es el acto gravado por el IVA. Véase, por ejemplo, la sentencia 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. Véanse, más recientemente, las sentencias de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), apartado 54, y de 10 de julio de 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), apartado 44.

⁴² Sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 30 y jurisprudencia citada.

⁴³ *Ibidem*, apartado 31 y jurisprudencia citada.

⁴⁴ Véase la sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 71.

y la exigibilidad de los derechos de aduana.⁴⁶ Así pues, la importación es la piedra de toque para determinar la exigibilidad del IVA, y no cabe duda de que en el procedimiento principal se produjo una importación.

49. Por otro lado, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, «en el caso en el que las mercancías fueron intervenidas y simultánea o posteriormente decomisadas tras dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad por las autoridades [...], ya se había devengado el IVA, y por ello dicho impuesto era exigible».⁴⁷

50. Por último, también es jurisprudencia asentada que la mera presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías que no son de la Unión entraña el *riesgo* de que tales mercancías acaben integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin ser despachadas de aduana.⁴⁸ Este es el imperativo que fundamenta la recaudación del IVA sobre las mercancías irregularmente importadas. El riesgo se materializó en cuanto las mercancías entraron en territorio lituano y pasaron la primera zona aduanera correspondiente al lugar de importación. Se trata de una solución coherente con los objetivos esenciales del régimen común del IVA de la Unión, tal como se señala en las observaciones escritas de la República de Lituania, que consisten en garantizar la libre competencia y la neutralidad fiscal sin obstaculizar la libre circulación de mercancías y servicios, y no existe disposición alguna en la Directiva del IVA que extinga la responsabilidad en materia de IVA en caso de extinción de la deuda aduanera.

IV. Conclusión

51. En conclusión, propongo responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) del siguiente modo:

- «1) El artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que la deuda aduanera se extingue cuando una mercancía irregularmente importada ha sido decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida irregularmente en el territorio aduanero de la Unión Europea.
- 2) Los artículos 2, letra b), y 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y los artículos 2, apartado 1, letra d), y 70 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 la obligación de pagar impuestos especiales e IVA no se extingue en una situación en la que la mercancía de contrabando ha sido decomisada y posteriormente confiscada tras haber sido introducida irregularmente en el territorio aduanero de la Unión Europea, aun cuando la deuda aduanera se haya extinguido por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento n.º 952/2013.»

⁴⁶ Sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), apartado 29 y jurisprudencia citada.

⁴⁷ Sentencia Dansk Transport og Logistik, apartado 94. Véase también la sentencia de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), apartado 54, además de la sentencia 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. Aunque esta apreciación se hizo en relación con la Sexta Directiva, es igualmente válida para el procedimiento principal y para la Directiva del IVA.

⁴⁸ Sentencia de 15 de mayo de 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), apartado 36 y jurisprudencia citada. El subrayado es mío.