Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 13 de febrero de 2014[1]

Asunto C-480/12

Minister van Financiën
contra
X BV

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«Código aduanero comunitario — Ámbito de aplicación de los artículos 203 y 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de la deuda aduanera como consecuencia del incumplimiento de una obligación — Presentación tardía en la oficina de destino — Reglamento de aplicación — Artículo 859 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 — Sexta Directiva sobre el IVA — Artículo 10, apartado 3, párrafo primero — Concepto de importación en la Sexta Directiva sobre el IVA — Abandono del régimen aduanero de que se trate — Relación entre el nacimiento de la deuda aduanera y la deuda del IVA — Concepto de operación sujeta a impuesto»

I. Introducción

1. El tránsito comunitario externo establecido en el Código aduanero[2] y en su Reglamento de aplicación[3] es un régimen aduanero sujeto a condiciones muy estrictas. Tiene por objeto ser aplicado a la circulación de mercancías no comunitarias entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, con vistas a su reexportación a un tercer país. Durante el tránsito no se devengan derechos de aduana ni impuesto sobre el valor añadido, ni impuestos especiales por las mercancías.

2. En el presente asunto, mediante su primera cuestión el Hoge Raad der Nederlanden plantea una pregunta al Tribunal de Justicia sobre las consecuencias jurídicas, respecto del nacimiento de la deuda aduanera, de irregularidades relativas a una presentación tardía de la mercancía[4] en la oficina de destino, ocasionadas durante el tránsito externo, en el sentido del Código aduanero, y en particular de sus artículos 203 (relativo a la sustracción de la vigilancia aduanera) y 204 (relativo al incumplimiento de las condiciones de aplicación del régimen aduanero). De entrada quiero señalar que el artículo 859

1 — Lengua original: francés.

2 — Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), tal como quedó modificado en último lugar por el Reglamento (CE) nº 648/2005 (DO L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»). El Código aduanero fue derogado por el Reglamento (CE) nº 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 L 145, p. 1), algunas de cuyas disposiciones entraron en vigor el 24 de junio de 2008, mientras que las demás lo hicieron el 24 de junio de 2013. Habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, este último sigue rigiéndose por las reglas enunciadas en el Código aduanero.

3 — Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), tal como quedó modificado en último lugar por el Reglamento (CE) nº 2286/2003 (DO L 343, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»).

4 — En el asunto principal, la mercancía en cuestión es un motor diésel, que entró en la Unión antes de abandonarla, algunos meses después, integrado en un buque.

del Reglamento de aplicación prevé determinadas circunstancias «excusables» bajo las cuales un incumplimiento de aquellos a los que se refiere el artículo 204 del Código aduanero, a diferencia de una sustracción contemplada en el artículo 203 de dicho Código, no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera.

3. Si el artículo 204 del Código aduanero se considerara aplicable, mediante la segunda cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente se plantea una pregunta sobre la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA,[5] en particular sobre la relación existente entre la deuda aduanera y el nacimiento de la deuda del IVA, y más concretamente sobre la cuestión de determinar si, en circunstancias como las que se dieron en el asunto principal, se devenga el IVA a la importación cuando se origina una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero debido a la superación del plazo de presentación.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

1. Régimen de tránsito externo

4. Por lo que respecta al régimen de tránsito externo, los artículos 91, 92 y 96 del Código aduanero prevén, respectivamente, su definición, su finalización y las obligaciones del obligado principal, que es el titular del régimen.

5. El artículo 356 del Reglamento de aplicación regula la fecha límite en la cual las mercancías deben ser presentadas en la oficina de destino. Su apartado 3 trata sobre la presentación tardía de las mercancías y establece lo siguiente:

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

2. Nacimiento de la deuda aduanera

6. El nacimiento de la deuda aduanera se produce, en virtud del artículo 203 del Código aduanero, cuando las mercancías son sustraídas a la vigilancia aduanera. En cambio, en caso de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que supone la utilización del régimen aduanero en el que se encuentren las mercancías se genera una deuda aduanera en aplicación del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

5 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), tal como quedó modificada en último lugar por la Directiva 2004/66/CE (DO L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Dicha Directiva fue derogada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). Sin embargo, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, éste sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

7. El artículo 859 del Reglamento de aplicación complementa el mencionado artículo 204 al definir los incumplimientos que se considera que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado, tal como se define en el artículo 204, apartado 1, del Código aduanero. A tal efecto exige que los incumplimientos no constituyan una tentativa de sustraerse a la vigilancia aduanera de la mercancía, que no impliquen una negligencia manifiesta por parte del interesado y que se cumplimenten *a posteriori* todos los trámites administrativos necesarios para regularizar la situación de la mercancía. El apartado 2 de dicho artículo tiene la siguiente redacción:

«en el caso de una mercancía incluida en un régimen de tránsito, la no ejecución de cualquiera de las obligaciones que implica la utilización del régimen cuando se cumplan las condiciones siguientes:

a) la mercancía incluida en el régimen se haya presentado efectivamente intacta en la oficina de destino;

b) la oficina de destino haya podido garantizar que esa misma mercancía ha recibido un destino aduanero o se ha incluido en depósito temporal tras la operación de tránsito, y

c) cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 no se haya respetado y el apartado 3 de dicho artículo no sea aplicable, pero la mercancía se haya presentado en la oficina de destino en un plazo razonable».

8. A tenor del artículo 860 del Reglamento de aplicación, «las autoridades aduaneras considerarán nacida una deuda aduanera de conformidad con el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], a menos que la persona que pueda ser deudora demuestre que se cumplen las condiciones del artículo 859».

3. Impuesto sobre el valor añadido

9. En virtud del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva, las importaciones de bienes están sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

10. Según el artículo 7, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera como importación de un bien «la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea […]».[6] Con arreglo a su apartado 2, la importación de un bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad.

11. A tenor del artículo 7, apartado 3:

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

Del mismo modo, en caso de que un bien de los mencionados en la letra b) del apartado 1 se halle desde su entrada en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes previstos en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 33 *bis,* la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes mencionados.»

6 — Los artículos 9 y 10 del Tratado CEE se convirtieron sucesivamente en los artículos 23 CE y 24 CE y en los artículos 28 y 29 TFUE).

12. El artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva dispone que se produce el devengo y el impuesto es exigible en el momento en que se efectúe la importación del bien. En el caso de bienes que, desde su entrada en el interior de la Comunidad, se encuentren al amparo de cualquiera de los regímenes contemplados en el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan dichos regímenes.

13. El artículo 16 de la Sexta Directiva establece las condiciones y las modalidades según las cuales los Estados miembros están facultados para establecer exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes.

B. *Derecho neerlandés*

14. El artículo 1, letra d), de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de 1968»),[7] establece que se recaudará un impuesto denominado «Impuesto sobre el volumen de negocios» sobre las importaciones de mercancías.

15. El artículo 18, apartado 1, letra c), de la citada Ley dispone que se entiende como «importación de mercancías» la finalización de un régimen aduanero en los Países Bajos o la salida de mercancías de un régimen aduanero, en los Países Bajos. Según el apartado 3 de dicho artículo, no es constitutiva de importación la entrada en los Países Bajos de mercancías en el sentido del apartado 1, letras a) y b), a las cuales se les aplica un régimen aduanero o que, tras su entrada en los Países Bajos, sean colocadas al amparo de un régimen aduanero. Tampoco se considera equivalente a una importación la finalización, en los Países Bajos, de un régimen aduanero cuando tras dicha finalización se aplique otro régimen aduanero.

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. El 26 de octubre de 2005, X BV (en lo sucesivo, «X») presentó por medios electrónicos una declaración de inclusión de un motor diésel (en lo sucesivo, «motor») en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo.[8] D BV (en lo sucesivo, «D») aparecía mencionada en la declaración como destinataria del motor. Como fecha límite en la que el motor debería haber sido presentado en la oficina de aduanas de destino se había fijado el 28 de octubre de 2005.

17. Un representante de D presentó el motor en dicha oficina de aduanas el 14 de noviembre de 2005,[9] es decir, 17 días después de la expiración del plazo. El representante hizo, en nombre de D, una declaración de inclusión del motor en otro régimen aduanero, a saber, el régimen aduanero de perfeccionamiento activo. No se conoce la causa del rebasamiento del plazo de presentación.[10]

7 — Staatsblad 1968, nº 329.

8 — Conforme a la resolución de remisión, X tiene el estatuto de expedidor autorizado en el sentido del artículo 398 del Reglamento de aplicación, lo que le permitió realizar la declaración por medios electrónicos.

9 — Conforme a la resolución de remisión, D no posee el estatuto de destinatario autorizado en el sentido del artículo 406, apartado 1, del Reglamento de aplicación. Ello supone, en virtud de esta misma disposición, que D no está dispensado de la obligación de presentar la mercancía y los ejemplares nº 4 y nº 5 de la declaración de tránsito en la oficina de destino.

10 — Es preciso señalar que, según X, la empresa Z recibió el motor y lo incorporó a un buque, lo que se corresponde con el objetivo perseguido por las partes. El 19 de enero de 2006, X realizó una declaración de reexportación y el buque equipado con el motor abandonó la Unión Europea vía Amberes (Bélgica).

18. La oficina de aduanas de destino comprobó que el régimen aduanero de tránsito comunitario externo no había finalizado correctamente. El inspector, que es la autoridad aduanera competente de la aduana de origen, comunicó a continuación a X que dicha oficina no había recibido el ejemplar de reenvío o la información electrónica necesaria de retorno de la declaración de inclusión en el mencionado régimen. El inspector dio a X la oportunidad de aportar la prueba de que, a pesar de todo, el régimen aduanero había finalizado de forma regular. X no alegó circunstancias nuevas a modo de aclaración.

19. El inspector llegó a la conclusión de que el motor no había sido presentado en la oficina de aduanas de destino de conformidad con las disposiciones legales y que, por tanto, había sido sustraído a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. Por estos motivos reclamó a X el pago de derechos de aduana y del impuesto sobre el volumen de negocios por el motor. Rechazó la solicitud de devolución presentada por X. Habiéndose interpuesto recurso de reposición contra esta resolución, el inspector la confirmó.

20. X interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del inspector ante el Rechtbank te Haarlem (tribunal de primera instancia), el cual declaró que la mera superación del plazo no podía dar lugar a la aplicación del artículo 203 del Código aduanero y, en base al artículo 204 de dicho Código, consideró que se daban las condiciones previstas en el artículo 859 del Reglamento de aplicación. En consecuencia, dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso e instó al inspector a devolver las cantidades que habían sido pagadas en concepto de derechos de aduana y del impuesto sobre el volumen de negocios. El inspector recurrió entonces, sin éxito, contra esta resolución ante el Gerechtshof te Amsterdam. Finalmente el Ministerio de Hacienda interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, el cual decidió el 12 de octubre de 2012 suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. a) ¿Deben interpretarse los artículos 203 y 204 del [Código aduanero], en relación con el artículo 859, en particular el número 2), letra c), del [Reglamento de aplicación] en el sentido de que la (mera) superación del plazo de tránsito establecido de conformidad con el artículo 356, apartado 1, del [Reglamento de aplicación] no da lugar a una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del [Código aduanero], sino a una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del [Código aduanero]?

b) ¿Para dar una respuesta afirmativa a la cuestión 1.a), se exige que los interesados faciliten a las autoridades aduaneras información sobre las razones por las que se sobrepasó el plazo o cuando menos expliquen a las autoridades aduaneras dónde han permanecido las mercancías durante el período comprendido entre el plazo fijado de conformidad con el artículo 356 del [Reglamento de aplicación] y la fecha de la efectiva presentación en la oficina de aduanas de destino?

2. ¿Debe interpretarse la [Sexta Directiva], en particular su artículo 7, en el sentido de que se devenga el IVA si se origina una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del [Código aduanero]?»

21. Han presentado observaciones escritas X, los Gobiernos neerlandés, checo (que ha limitado sus observaciones a la primera cuestión) y griego, así como la Comisión Europea. El Gobierno neerlandés y la Comisión estuvieron representados en la vista que se celebró el 6 de noviembre de 2013.

IV. Análisis

A. *Disposición que regula el nacimiento de la deuda aduanera en caso de superación del plazo aplicable para el régimen de tránsito externo*

1. Observaciones preliminares

22. Mediante la primera parte de la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el rebasamiento del plazo de tránsito aplicable en el marco del régimen aduanero de tránsito comunitario externo da lugar a una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero o con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

23. El Gobierno neerlandés opina que nace una deuda aduanera de importación en virtud del artículo 203 del Código aduanero como consecuencia de una sustracción a la vigilancia aduanera, cuando una mercancía colocada en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo no es presentada dentro del plazo de tránsito en la oficina de destino, a menos que, de conformidad con el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación, el obligado principal aporte pruebas de que la superación del plazo no es imputable ni a él mismo ni al transportista. El Gobierno neerlandés considera, por tanto, que no procede aplicar el artículo 204 del Código aduanero.

24. Por el contrario, las otras partes consideran que es el artículo 204 del Código aduanero el que resulta aplicable. La Comisión señala que en el caso de mercancías no comunitarias, el incumplimiento de la obligación de presentarlas en la oficina de destino dentro del plazo previsto origina una deuda aduanera respecto de dichas mercancías en virtud del artículo 204 del Código aduanero, a menos que se considere que dicho incumplimiento queda «sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado», en aplicación de los requisitos enunciados en el artículo 859, apartado 2, letra a), del Reglamento de aplicación. El Gobierno checo añade que el artículo 203 de dicho Reglamento se aplica a pesar de todo, a condición de que se pruebe la concurrencia de otras circunstancias que demuestren que la mercancía ha sido tratada de una manera que haya impedido a la oficina de aduanas de destino proceder a su control de manera adecuada.

25. Por los motivos que expondré a continuación, opino que el artículo 204 del Código aduanero es el que debe aplicarse en el presente caso.

26. En primer lugar, me permito recordar que una deuda aduanera de importación puede originarse bien como consecuencia de una aplicación correcta de las modalidades del régimen aduanero de que se trate, bien como resultado de una irregularidad. El presente asunto se enmarca en esta segunda hipótesis. En efecto, el Derecho aduanero de la Unión se basa en el principio implícito según el cual la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión genera una obligación objetiva de pagar el derecho de aduana, salvo que se aplique un régimen de suspensión. De este modo, una deuda aduanera puede ser resultado de una importación tanto regular como irregular, en la medida en que las mercancías no estén exentas, ya sea temporal o definitivamente. [11]

27. Sin embargo, tal como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Döhler Neuenkirchen, [12] «el nacimiento de una deuda aduanera no tiene […] el carácter de sanción, sino que es la consecuencia de que no concurran los requisitos exigidos para la obtención de la ventaja que resulta de la aplicación del régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión. En efecto, ese

11 — Sobre la relación entre los artículos 203 y 204 del Código aduanero, véanse los puntos 75 y 76 de las conclusiones de la Abogado General Kokott, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros (C-195/03, Rec. p. I-1667).

12 — Sentencia de 6 de septiembre de 2012 (C-262/10), apartado 43.

régimen implica la concesión de una ventaja condicional que no puede otorgarse si no concurren los correspondientes requisitos, lo que hace que la suspensión resulte inaplicable y justifica, en consecuencia, la imposición de los derechos de aduana». Querría añadir que tanto el régimen de tránsito externo como el régimen de perfeccionamiento activo son sistemas de suspensión de los derechos de aduana que constituyen medidas excepcionales destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas. [13]

2. El tránsito externo: tres supuestos

28. Cabe contemplar tres supuestos que se pueden presentar en el marco del tránsito externo. Este marco de referencia permite delimitar mejor lo que está en juego en la primera cuestión del órgano jurisdiccional remitente.

29. Un primer supuesto es aquél en el que el régimen de tránsito externo se desarrolla de total conformidad con el Derecho de la Unión, en especial cuando la mercancía es presentada en la oficina de destino en el plazo establecido. El régimen de tránsito externo finalizará y a continuación el régimen será liquidado. En este caso, no se originará ninguna deuda aduanera.

30. Un segundo supuesto es aquél en el que el régimen de tránsito externo se desarrolla correctamente, con la única excepción de que la mercancía es presentada fuera de plazo en la oficina de destino. Sin embargo, en virtud del artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación, si se demuestra «que el incumplimiento de dicho plazo se deb[e] a circunstancias debidamente justificadas a satisfacción de la oficina de destino y que *no sean imputables* al transportista ni al obligado principal, se considerará que este último ha observado el plazo señalado.» [14] Si se da este caso, el régimen de tránsito externo finalizará así con normalidad, a continuación dicho régimen será liquidado y tampoco se originará ninguna deuda aduanera.

31. Un tercer supuesto es aquél en el que el plazo impuesto para el régimen de tránsito externo no es respetado, sin que por otro lado se proporcione a la oficina de destino una explicación válida. Es decir, el incumplimiento del plazo resulta imputable al transportista o al obligado principal. En tal caso, por consiguiente, no se habrán cumplido las condiciones establecidas para la aplicación del régimen de tránsito externo y no se podrá invocar el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación, por lo que el régimen de tránsito externo no habrá finalizado con normalidad y dicho régimen no podrá ser liquidado.

32. En lo referente al segundo supuesto, el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación establece ciertos requisitos. En primer lugar, está claro que el obligado principal [15] es el responsable último de proporcionar las explicaciones exigidas, en su caso. En segundo lugar, en cualquier caso, el incumplimiento del plazo para la presentación de las mercancías en la oficina de destino ha de deberse a circunstancias «que no sean imputables al transportista ni al obligado principal», es decir, que debe tratarse de acontecimientos que no estén bajo el control del transportista ni del obligado principal.

13 — En este sentido, véase la sentencia Döhler Neuenkirchen, antes citada, apartado 40.

14 — El subrayado es mío.

15 — El obligado principal es a menudo un transitario o un agente de aduanas y es la persona responsable de la aplicación correcta del régimen y del pago de todos los derechos exigibles a consecuencia de una infracción o de una irregularidad cometida con motivo de dicho tránsito.

33. El Manual de Tránsito, elaborado por la Comisión, proporciona ejemplos útiles en materia de prueba. [16] Todos estos ejemplos se refieren a situaciones puntuales y normalmente de corta duración. En la mayor parte de los casos se trata de horas, a lo sumo de unos pocos días. En el asunto principal, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si debe aplicarse el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación pero, en vista de la duración del rebasamiento del plazo y si se demuestra que no se ha proporcionado ninguna explicación válida, me parece que debe excluirse la aplicación de dicho artículo. [17]

34. Es en el tercer supuesto en el que se plantea la cuestión de determinar si en ese caso lo que genera una deuda aduanera de importación en virtud del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero es «el incumplimiento 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», o si se debe aplicar el artículo 203, apartado 1, de dicho Código, que se refiere a «la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación».

3. Sobre la relación entre los artículos 203 y 204 del Código aduanero

35. La primera cuestión prejudicial suscita en esencia la cuestión de la delimitación de los ámbitos de aplicación respectivos de los artículos 203 y 204 del Código aduanero, con el fin de determinar el fundamento jurídico de la deuda aduanera en el presente caso. El Gobierno neerlandés sostiene que el hecho de que las mercancías permanecieran en una localización desconocida durante 17 días constituye una sustracción, de modo que se debería aplicar el artículo 203 del Código aduanero.

36. A primera vista, no resulta sencillo delimitar los respectivos ámbitos de aplicación de estos dos artículos; en este sentido, la aportación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha sido decisiva. [18] En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los artículos 203 y 204 del Código aduanero tienen ámbitos de aplicación diferenciados, ya que el primero se refiere a los comportamientos que tienen como resultado una *sustracción* de la mercancía a la vigilancia aduanera y el segundo tiene por objeto los *incumplimientos de las obligaciones y de las condiciones* relativas a los diversos regímenes aduaneros. [19]

37. Para determinar con base en cuál de estos dos artículos se originó la deuda aduanera de importación, se debe investigar, con carácter prioritario, si los hechos en cuestión son constitutivos de una sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero. Tan sólo si la respuesta a esta cuestión es negativa resultarían de aplicación las disposiciones del artículo 204 del Código aduanero. [20]

16 — Según este manual, los siguientes documentos pueden ser proporcionados, como pruebas, para certificar circunstancias amparadas por el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación: recibo expedido por la policía (en caso de accidente, robo, etc.); recibo expedido por un servicio de salud (en caso de asistencia médica, etc.); recibo expedido por un servicio de reparación de vehículos (en caso de reparación del vehículo); cualquier prueba de retraso provocado por una huelga o por cualquier otra circunstancia imprevista. Véase el Manual de Tránsito, versión consolidada de 2010, parte IV, capítulo 4, número 5 «Presentación tras la expiración del plazo» (puede consultarse el documento en Internet en la dirección siguiente: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Asimismo, según el Manual de Tránsito, «en caso de que ocurran incidentes durante el transporte de las mercancías, el transportista deberá informar de inmediato a la aduana competente más próxima» (véase el Manual de Tránsito, antes citado, parte IV, capítulo 3, número 3.1 «Trámites en caso de incidentes durante el transporte»).

18 — Véase la nota a pie de página 11. Me permito observar que en el Reglamento nº 450/2008 la distinción entre los artículos 203 y 204 del Código aduanero parece haber sido eliminada en aras de la simplificación, puesto que las disposiciones correspondientes se encuentran desde entonces en un único artículo, a saber, el artículo 46 de dicho Reglamento. Asimismo, en lugar de las expresiones «sustracción», «incumplimiento» o «inobservancia» que figuran en los artículos 203 y 204 del Código aduanero, el nuevo artículo 46 sólo hace referencia al «incumplimiento».

19 — Véase la sentencia de 11 de julio de 2013, Harry Winston (C-273/12), apartado 27.

20 — Véase la sentencia de 12 de febrero de 2004, Hamann International (C-337/01, Rec. p. I-1791), apartado 30, y la sentencia Harry Winston, antes citada, apartado 28.

38. Tratándose más concretamente del concepto de sustracción a la vigilancia aduanera contemplado en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, cabe recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse que este concepto abarca todo acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aunque sea momentáneamente, el acceso a una mercancía bajo vigilancia aduanera y la realización de los controles previstos en la normativa aduanera. [21]

39. En las sentencias del Tribunal de Justicia que han interpretado el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera, el robo de mercancías declaradas con arreglo a un régimen de suspensión, como el depósito, el tránsito o el depósito temporal, constituye una categoría bastante importante. [22] En tales casos, el Tribunal de Justicia parece partir de la premisa según la cual, por el hecho del robo, la mercancía entra en el circuito económico de la Unión. [23] La deuda aduanera nace así con motivo de la sustracción a la vigilancia aduanera, con arreglo al artículo 203 del Código aduanero.

40. La sustracción, que no se encuentra definida en la legislación, es un concepto amplio. El Tribunal de Justicia ha confirmado así que es igualmente aplicable a otros casos, tales como la retirada no autorizada de un depósito, las indicaciones incorrectas en una declaración o incluso, en el marco del tránsito externo, el hecho de que la mercancía no haya sido presentada en la oficina de destino en absoluto. [24]

41. Es necesario señalar que, salvo error por mi parte, el Tribunal de Justicia no ha tenido que conocer de ningún caso en el cual, en el marco de régimen de tránsito externo, la superación del plazo de presentación en la oficina de destino –siempre y cuando dicha presentación haya tenido lugar finalmente– haya supuesto por sí sola la aplicación del artículo 203 del Código aduanero.

42. Como acabo de recordar, el concepto de sustracción se entiende en un sentido amplio, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [25] De este modo, en caso de que la mercancía colocada en el régimen de tránsito externo permanezca en una localización desconocida durante más de dos semanas, la imposibilidad de acceso no se considerará simplemente «momentánea».

43. No obstante, en mi opinión, lo que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia justifica la aplicación del artículo 203 del Código aduanero es la presunción de integración de la mercancía importada en el circuito económico de la Unión, en particular en el caso de desaparición de la mercancía por robo o inobservancia de las normas sustantivas del Derecho aduanero que impliquen un riesgo de integración. Se trata, por tanto, de supuestos distintos de los expresamente previstos en los artículos 204 del Código aduanero y 859 del Reglamento de aplicación.

44. Además, el régimen de tránsito externo no exige que la localización exacta de la mercancía durante su transporte sea conocida por las autoridades aduaneras o el obligado principal. Esto se deriva de forma implícita de la redacción del artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación. Lo que se exige es la presentación de la mercancía en la fecha establecida en la oficina de destino y que los

21 — Véanse las sentencias de 11 de julio de 2002, Liberexim (C-371/99, Rec. p. I-6227), apartado 55 y jurisprudencia citada; de 29 de abril de 2004, British American Tobacco (C-222/01, Rec. p. I-4683), apartado 47 y jurisprudencia citada, así como la sentencia de 20 de enero de 2005, Honeywell Aerospace (C-300/03, Rec. p. I-689), apartado 19, y Harry Winston, antes citada, apartado 29.

22 — En lo que respecta al artículo 203 du Código aduanero y los casos de desaparición de mercancías (incluido el robo), véanse las sentencias de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873), apartados 46 a 48 y 50; Honeywell Aerospace, antes citada, apartados 12 y 18 a 20; de 15 de septiembre de 2005, United Antwerp Maritime Agencies y Seaport Terminals (C-140/04, Rec. p. I-8245), apartado 15), y Harry Winston, antes citada, apartados 14 y 30.

23 — Véanse las sentencias de 5 de octubre de 1983, Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta (186/82 y 187/82, Rec. p. 2951); United Antwerp Maritime Agencies y Seaport Terminals, antes citada, apartado 31, y Harry Winston, antes citada, apartado 31.

24 — Véase la jurisprudencia citada en la nota a pie de página 22.

25 — Véase la jurisprudencia citada en la nota a pie de página 21.

precintos estén intactos. Asimismo, el obligado principal o el transportista deben poder comunicarse, llegado el caso, con la persona encargada del transporte, como el conductor del camión. Por tanto, no cabe interpretar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la sustracción a la vigilancia aduanera en un sentido incompatible con las realidades prácticas del tránsito externo.

45. De este modo, parece que procederá aplicar el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero en el caso de que la mercancía haya sido presentada con retraso en la oficina de destino. En efecto, la presentación tardía constituye un ejemplo de «incumplimiento 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», que constituye uno de los supuestos de aplicación de dicho artículo. Esta posición viene corroborada por el hecho de que la presentación tardía es uno de los motivos previstos expresamente en el artículo 859 del Reglamento de aplicación. Según este artículo, tal presentación tardía puede ser excusada a condición de que se respeten los requisitos estrictos que enuncia.

46. A este respecto, me permito observar que, dado que la superación del plazo está expresamente prevista en el artículo 859 del Reglamento de aplicación, que únicamente se aplica a los supuestos contemplados en el artículo 204 del Código aduanero, dicha disposición establecida por el legislador quedaría sin efecto si la superación del plazo de presentación tuviera que enmarcarse en el concepto de sustracción contemplado en el artículo 203 del Código aduanero. Por tanto, se debe analizar el nacimiento de la deuda aduanera en el presente asunto en función del artículo 204 del Código aduanero.

47. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la letra a) de la primera cuestión prejudicial que los artículos 203 y 204 del Código aduanero, en relación con el artículo 859, en particular el número 2), letra c), del Reglamento de aplicación, deben interpretarse en el sentido de que la mera superación del plazo de tránsito, establecido con arreglo al artículo 356, apartado 1, del Reglamento de aplicación, no da lugar a una deuda aduanera por sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero, sino a una deuda aduanera en base al artículo 204 del Código aduanero.

B. *Obligación de proporcionar información relativa al rebasamiento del plazo*

48. Mediante la segunda parte de la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si, para poder concluir que un rebasamiento del plazo genera una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero, es necesario que los interesados proporcionen información sobre las causas de dicho rebasamiento del plazo o sobre la localización de las mercancías durante el período litigioso.

49. La Comisión señala que el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación debería interpretarse en el sentido de que la persona que presenta las mercancías en la aduana de destino tras la expiración del plazo fijado por la aduana de origen, debe justificar debidamente, a satisfacción de la oficina de aduanas de destino, las circunstancias que provocaron el incumplimiento del plazo.

50. Es evidente que quien invoque cualquiera de las excepciones previstas en el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación debe justificar debidamente que se reúnen las condiciones de aplicación. En caso contrario, las autoridades aduaneras no tendrían ningún interés jurídico en ser informadas de los movimientos exactos de la mercancía, sino que podrían constatar el nacimiento de una deuda aduanera en aplicación del artículo 204 del Código y determinar el importe de los derechos de aduana que debe pagar el obligado principal.

51. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la letra b) de la primera cuestión prejudicial que, para poder invocar la excepción establecida en el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación, los interesados deben proporcionar a las autoridades aduaneras cualquier información que sirva para comprobar que concurren todos los requisitos exigidos.

C. *Relación entre la deuda aduanera nacida en virtud del artículo 204 del Código aduanero y el IVA*

1. Observaciones preliminares

52. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si se devenga el IVA sobre la importación si se origina una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Código aduanero. El factor económico subyacente consiste en que el tipo de gravamen del IVA es a menudo notablemente superior a los tipos de los derechos de aduana aplicables.

53. En mis conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia Eurogate Distribution, abordé brevemente la cuestión de la relación entre los derechos de aduana y la imposición en concepto de IVA.[26] En efecto, es preciso señalar que, en el marco del artículo 204 del Código aduanero, es perfectamente posible que se origine una deuda aduanera aun cuando las mercancías en cuestión hayan abandonado la Unión o nunca hayan entrado en el circuito económico de la Unión.[27]

54. En el presente asunto, el Gobierno neerlandés es de la opinión de que si el Tribunal de Justicia concluyera que nace una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero, el IVA se habría devengado puesto que dicho Gobierno considera que «la importación» contemplada en el artículo 204 del Código aduanero, que origina una deuda aduanera, es la misma que «la importación de bienes» contemplada en el artículo 7, apartado 2, de la Sexta Directiva. El momento en el cual las mercancías abandonan el régimen aduanero coincidiría con el del nacimiento de la deuda aduanera.[28] En el mismo sentido, el Gobierno griego también considera que la deuda aduanera y el IVA están relacionadas.[29]

55. Por el contrario, la Comisión sostiene, en el asunto principal, que si la invalidación de la declaración de perfeccionamiento activo relativa al motor de que se trata supusiera la salida de la mercancía del régimen del depósito temporal, debería pagarse el IVA, puesto que el motor ya no estaría sujeto a uno de los regímenes contemplados en el artículo 16 de la Sexta Directiva. Mientras la mercancía permanezca al amparo de este régimen, e independientemente del nacimiento de una deuda aduanera de conformidad con el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, el IVA no será exigible. Según la Comisión, el IVA sobre la importación sólo es automáticamente exigible cuando nace una deuda aduanera exclusivamente en virtud del artículo 204 del Código aduanero.

2. Relación entre la deuda aduanera y el IVA

56. En primer lugar es necesario analizar la relación entre la deuda aduanera y el IVA a la luz de las disposiciones de la Sexta Directiva.

26 — Véase el punto 45 de mis conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11).

27 — Véase el punto 48 de mis conclusiones en el asunto Eurogate Distribution, antes citadas.

28 — En este sentido, el Gobierno neerlandés se refiere al apartado 44 de la sentencia Liberexim, antes citada.

29 — El Gobierno checo no se pronuncia sobre esta cuestión.

57. Cabe observar de inmediato que el hecho de que una deuda aduanera generada con arreglo al artículo 204 del Código aduanero constituya una deuda aduanera «de importación» no implica, en contra de lo que sostiene el Gobierno neerlandés, que sea exigible el IVA sobre la importación en virtud de la Sexta Directiva. En efecto, el Código aduanero contempla dos formas de deudas aduaneras, las de importación y las de exportación. [30] En mi opinión, este aspecto puramente terminológico no debería tener ninguna incidencia en la apreciación, desde el punto de vista legal, de la relación que puede existir entre el artículo 204 del Código aduanero y los artículos 7 y 10 de la Sexta Directiva.

58. En su versión inicial del año 1977, el artículo 10, apartado 3, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tenía la siguiente redacción (el subrayado es mío):

«Cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, a exacciones reguladoras agrícolas o a impuestos de efectos equivalentes y establecidos en el marco de una política común, *los Estados miembros podrán someter el devengo y la exigibilidad del impuesto a las reglas vigentes para tales gravámenes comunitarios.*»

59. En cambio, en su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE, [31] que es de aplicación al presente caso, el artículo 10, apartado 3, párrafo tercero, de la Sexta Directiva establece (el subrayado es mío): [32]

«No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o a 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 comunitarios.*»

60. Por lo tanto, me parece que la opción que se atribuía a los Estados miembros en la versión original de la Sexta Directiva ha sido sustituida en la Directiva 91/680 por una disposición de carácter imperativo, aunque los trabajos preparatorios no proporcionen ninguna explicación a este respecto. Es una distinción importante que conviene tener presente al analizar la jurisprudencia sobre la materia. [33] En efecto, la jurisprudencia que interpreta la redacción inicial ya no es aplicable a las situaciones reguladas por la modificación que resulta de la Directiva 91/680, que es de aplicación al presente caso. [34]

3. El presente supuesto

61. En el presente asunto, procede seguir el análisis propuesto por el Tribunal de Justicia en el asunto Profitube. [35]

62. Con carácter preliminar, conviene recordar que, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las importaciones de bienes así como las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

30 — Véase el artículo 4, números 10) y 11), del Código aduanero.

31 — Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

32 — Cabe señalar que la redacción del artículo 10, apartado 3, párrafo tercero, de la Sexta Directiva ha quedado reproducida, con algunos ajustes menores de carácter lingüístico, en el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

33 — Por lo que respecta a la relación entre los derechos de aduanas y el IVA en la versión original de la Sexta Directiva, véanse los puntos 18 y 29 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto que dio lugar a la sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477).

34 — A este respecto, cabe observar que el apartado 41 de la sentencia Harry Winston, antes citada, menciona que la Sexta Directiva «autoriza» a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA sobre la importación al devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana. Es cierto que la Sexta Directiva en su versión original autorizaba esta vinculación, pero desde la modificación efectuada por la Directiva 91/680 sería más exacto, en mi opinión, utilizar la expresión «obliga».

35 — Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Profitube (C-165/11), apartados 40 y siguientes).

63. En un primer momento debe comprobarse si, en circunstancias como las que se dan en el asunto principal, se ha producido una importación en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva.

64. A tenor del artículo 7, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considerará «importación de un bien» la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 23 CE y 24 CE.[36] Por su parte, el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa que cuando un bien de esas características se coloca desde su entrada en el interior de la Comunidad al amparo de cualquiera de los regímenes contemplados en el artículo 16, apartado 1, B, letras a), b), c) y d), de la misma Directiva, su importación se considera efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona dichos regímenes.

65. En el presente caso, la mercancía en cuestión, procedente de un tercer país, fue colocada al amparo del régimen de tránsito externo de un Estado miembro, más tarde al amparo del régimen de perfeccionamiento activo bajo la forma del sistema de suspensión, antes de ser finalmente reexportada.

66. Por tanto, la mercancía fue colocada desde su entrada en el interior de la Comunidad, primero, al amparo del régimen de tránsito externo y, más tarde, al amparo del régimen de perfeccionamiento activo, regímenes contemplados en el artículo 7, apartado 3, párrafo primero y en el artículo 16, apartado 1, B, letra c), de la Sexta Directiva, respectivamente. En la medida en que la mercancía en cuestión no había abandonado dichos regímenes en la fecha de la reexportación, aunque había sido materialmente introducida en el territorio de la Unión, no puede considerarse que haya sido objeto de «importación» en el sentido del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva.[37] Del mismo modo, el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que supone el recurso al régimen de tránsito externo no implica una «importación» en el sentido de esta disposición, a pesar del hecho de que un incumplimiento semejante puede originar una deuda aduanera con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

67. A este respecto, el hecho de que la mercancía cambiara de régimen aduanero no le confiere la condición de mercancía importada, puesto que los dos regímenes aduaneros de que se trata se mencionan en el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva.[38]

68. Por consiguiente, dado que las mercancías en cuestión se encontraban al amparo de regímenes aduaneros de suspensión y que, por tanto, no existía importación en la fecha de los hechos del litigio principal, dicha mercancía no estaba sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva.

69. Esta interpretación se ajusta a la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia relativa a la importación y al consiguiente devengo del IVA.

70. Me permito recordar que en el asunto Dansk Transport og Logistik[39] no se había devengado el IVA. En aquel asunto, se trataba de la introducción de cigarrillos en el territorio aduanero de la Unión, pero dichos cigarrillos habían sido inmediatamente retenidos por las autoridades y posteriormente destruidos por éstas. Por tanto, los cigarrillos no habían entrado en el circuito económico de la Unión y no se había producido una importación en el sentido de la Sexta Directiva.

36 — Con arreglo al artículo 24 CE (actualmente artículo 29 TFUE) que «se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos».

37 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de febrero de 2006, Comisión/Reino Unido (C-305/03, Rec. p. I-1213), apartado 41, y Profitube, antes citada, apartado 46.

38 — Véase, en este sentido, la sentencia Profitube, antes citada, apartado 47.

39 — Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, Rec. p. I-3799).

71. Tampoco se devengó el IVA en el asunto British American Tobacco y Newman Shipping.[40] Ahora bien, cabe resaltar que aquel asunto se refería a mercancías ya presentes en un depósito fiscal. Por consiguiente, la cuestión planteada en dicho asunto no se refería al artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva, el cual tiene por objeto definir el concepto de importación, del que trata el presente asunto, sino al apartado 1 relativo a las entregas a título oneroso.

72. En el asunto Harry Winston[41] se contemplaba un supuesto diferente: el de una importación seguida de un robo efectuado en un almacén aduanero. En aquel asunto, las mercancías colocadas en el régimen de depósito aduanero abandonaron dicho régimen con motivo de un robo. Ahora bien, tal abandono del régimen aduanero constituye causa de devengo del IVA, ya que entonces se presume su introducción en el circuito económico de la Unión.

73. Para terminar, abordaré la legislación neerlandesa examinada en el asunto principal. Me permito observar que, según el artículo 18, apartado 1, de la Ley de 1968, se entiende como «importación de mercancías» no sólo la entrada en los Países Bajos de diversas mercancías procedentes de un tercer país [véanse las letras a) y b)], sino también «la finalización de un régimen aduanero en los Países Bajos o la salida, en los Países Bajos, de mercancías de un régimen aduanero» [véase la letra c)]. Por lo tanto, el legislador ha completado expresamente la lista de los hechos que generan IVA con el supuesto previsto en la letra c). Esta opción, que era posible en virtud de la Sexta Directiva en su versión inicial y que resultaba obligatoria como consecuencia de la modificación efectuada por la Directiva 91/680, cumple a mi juicio los requisitos de la legislación actual de la Unión, según la interpretación del Tribunal de Justicia.

74. Por consiguiente propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial que la Sexta Directiva, y en particular su artículo 7, apartado 3, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación no se devenga si las mercancías no abandonan el régimen aduanero, aun cuando se genere una deuda aduanera en base al artículo 204 del Código aduanero debido al incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que conlleva la utilización del régimen aduanero en el que se han colocado las mercancías.

V. Conclusión

75. En vista de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«1) Los artículos 203 y 204 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, tal como quedó modificado en último lugar por el Reglamento (CE) nº 648/2005, interpretados en relación con el artículo 859, número 2, letra c), del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92, tal como quedó modificado en último lugar por el Reglamento (CE) nº 2286/2003, deben interpretarse en el sentido de que la mera superación del plazo de tránsito, establecido con arreglo al artículo 356, apartado 1, de dicho Reglamento de aplicación, no da lugar a una deuda aduanera por sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero, sino a una deuda aduanera basada en el artículo 204 del Código aduanero. Para poder invocar la excepción prevista en el artículo 356, apartado 3, del Reglamento de aplicación, los interesados deben proporcionar a las autoridades aduaneras cualquier información que sirva para comprobar que concurren todos los requisitos exigidos.

40 — Sentencia de 14 de julio de 2005 (C-435/03, Rec. p. I-7077).

41 — Sentencia antes citada.

2. 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 IVA: base imponible uniforme, tal como quedó modificada en último lugar por la Directiva 2004/66/CE, y en particular su artículo 7, apartado 3, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación no se devenga si las mercancías no abandonan el régimen aduanero en el que se han colocado, aun cuando se genere una deuda aduanera en base al artículo 204 del Código aduanero debido al incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que conlleva la utilización de dicho régimen aduanero.»