



# A EXAMEN

## ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE FECHA 18 DE MAYO DE 2017, SOBRE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA UTILIZACIÓN DE UN RÉGIMEN ADUANERO CUANDO PARTE DE LA MERCANCÍA SE HA DESTRUIDO O PERDIDO IRREMEDIABLEMENTE

en breve

El régimen de tránsito externo comunitario permite la circulación de mercancías no pertenecientes a la Unión de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas a gravámenes ni medidas de política comercial, previa constitución de una garantía. Sin embargo, la sujeción de la mercancía a este régimen, que resulta comercialmente muy interesante en la medida que agiliza las entregas y evita el desembolso de determinadas cantidades gracias a la garantía que debe aportar el titular del régimen, conlleva una importante, y muchas veces desconocida, responsabilidad. Por este motivo, se ha considerado oportuno estudiar esta sentencia con el objetivo de que nos ayude a descifrar los riesgos y/o responsabilidades que realmente se asumen por las partes intervinientes cuando la mercancía se ampara en un régimen de este tipo.

sumario

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

autor

**Rocío Peiris Garcia**

Abogada de World Freight

El caso objeto de análisis que nos acercará al origen y alcance de estas responsabilidades se centra en la fuga de un dispositivo de descarga inferior de un vagón cisterna en régimen de tránsito que implica la llegada ante la Aduana de destino (puerto de Ventspils, Letonia) con menos mercancía de la amparada en dicho tránsito.

En consecuencia, al no haberse remitido a la Aduana de destino un documento donde se hiciera constar justificadamente la carga que faltaba y la finalización reglamentaria del régimen de tránsito comunitario externo por esta parte de mercancía, la **Administración Tributaria de Letonia adoptó una resolución mediante la que liquidó la deuda aduanera y la cuota de IVA correspondiente por la mercancía perdida**, a pesar de que ésta, debido a la fuga acaecida durante el transporte, evidentemente nunca llegaría a su destino ni sería utilizada para su fin.

En este punto, la empresa LDz (obligada principal a efectos del Código Aduanero) interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo para la anulación de la resolución de la Administración Tributaria, señalando lo siguiente:

- Que varias personas podían ser deudoras solidarias de la deuda aduanera refiriéndose, por ejemplo, al responsable de la ejecución técnica del transporte.
- Que no se había tenido en cuenta que la falta de carga comprobada se debía a la destrucción total o pérdida irremediable de la mercancía afectada, por una causa inherente a la naturaleza misma de esa mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor.

Todo ello, en un obvio intento de evitar asumir el pago de los derechos e impuestos por la mercancía no presentada en la Aduana de destino (es decir, la mercancía perdida).

El referido recurso fue desestimado, así como el recurso de apelación posterior.

Sin embargo, cuando LDz llegó al Tribunal Supremo de Letonia, éste expresó algunas dudas sobre la aplicación correcta por parte de la Administración Tributaria de dicho país en relación con algunos artículos, motivo por el cual **se plantearon cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los siguientes mism:**

- Arts. 94.1, 96, 203, 204, 206, 213 del Reglamento CEE por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, en su versión modificada por el Reglamento CE n° 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005.<sup>1</sup>
- Art. 2, apdo. 1, letra d), 70, 71, 201, 202 y 205 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 25 de noviembre de 2006, relativa al IVA.

Sobre si resulta de aplicación, en el caso concreto, el art. 203 apartado 1, del Código Aduanero, que dispone “*que dará origen a una*

*deuda aduanera de importación, la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación*”, se resuelve que **no se aplicaría y que, en consecuencia, no se generaría la deuda, en el supuesto de que esta pérdida fuera demostrada adecuadamente, confirmándose que la desaparición de la mercancía no entraña el riesgo de que acabe integrándose en el circuito económico de la Unión sin ser despachada de Aduana.**

Sin embargo, en el mismo caso sí podría resultar de aplicación el artículo 204 del Código Aduanero, en el sentido de que se incumplió una de las obligaciones derivadas del régimen utilizado, en este caso, el régimen de tránsito y, en este punto, el artículo 96, apdo 1, letra a) del Código Aduanero **establece que una de estas obligaciones es la de presentar las mercancías intactas en la Aduana de destino**, lo que evidentemente no se cumple en este caso y, en este punto, sí se concluye que existe un incumplimiento.



<sup>1</sup> Actualmente se halla en vigor el Reglamento UE n° 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 que sigue contemplando el régimen de tránsito comunitario externo prácticamente en los mismos términos.



# A EXAMEN

## ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE FECHA 18 DE MAYO DE 2017, SOBRE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA UTILIZACIÓN DE UN RÉGIMEN ADUANERO CUANDO PARTE DE LA MERCANCÍA SE HA DESTRUIDO O PERDIDO IRREMEDIABLEMENTE

“El Tribunal de Justicia manifiesta que el obligado principal, en su calidad de titular del régimen de tránsito comunitario externo, es el deudor de la aduanera derivada de la inobservancia de las disposiciones de dicho régimen, como meridianamente establece el art. 96, independientemente de su buena fe y de que la infracción resulte de un hecho que le es ajeno”

No obstante, cabe seguir analizando los siguientes preceptos del Código Aduanero en tanto en cuanto en su artículo 206 se establece, por **excepción** a lo dispuesto en el art. 204, que no se considerará que se origina deuda aduanera de importación con respecto a una determinada mercancía, **cuando el interesado pueda probar que la destrucción o pérdida derive de una causa inherente a la naturaleza misma de la mercancía o por caso fortuito o fuerza mayor.**

Profundizando sobre esta cuestión cabe añadir que el concepto de “fuerza mayor” no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, tal como recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Concretamente, en el ámbito del derecho aduanero, “tanto el concepto “fuerza mayor” como “caso fortuito” se caracterizan por un **factor objetivo**, que requiere la concurrencia de circunstancias anormales y ajenas a

la persona que las alega, y por un **factor subjetivo**, relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin tener que soportar sacrificios excesivos”, tal y como cita literalmente la resolución objeto de análisis, y debe interpretarse en **sentido estricto.**

En este caso concreto, a tenor de lo expuesto en los hechos, se concluye que el cierre incorrecto de un dispositivo de descarga, no puede considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de sustancias líquidas sino, más bien, al contrario, **la consecuencia de la falta de diligencia requerida habitualmente para esta actividad.**

Sin embargo, también es cierto que el obligado principal podría alegar que el dispositivo había resultado dañado y que a pesar de haber empleado toda la diligencia, las consecuencias eran inevitables. Pero el Tribunal de Justicia afirma que este aspecto debería comprobarlo el tribunal nacional.

Mediante la tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente se pregunta si conforme los artículos 70 y 71 de la Directiva del IVA, se devenga este impuesto por la parte totalmente destruida o irremediablemente perdida.

En este punto, el Tribunal es muy claro y confirma que **la parte de la mercancía totalmente destruida o irremediablemente perdida, no cabe someterla al iva**, en la medida que resulta elemental para el devengo de este impuesto que la mercancía pueda integrarse en el circuito económico de la Unión y ser importada. Lo que claramente no sucede en este supuesto en el que la mercancía se pierde mientras se encontraba en régimen de tránsito comunitario externo y, en consecuencia, no puede salir de este régimen si desaparece efectivamente antes de ser importada.

Finalmente, el tribunal se pregunta si, conforme a lo dispuesto en los arts. 96

y 204 del Código Aduanero, el obligado principal del tránsito resulta responsable del pago de la deuda aduanera originada por una mercancía en régimen de tránsito comunitario externo, incluso cuando el transportista no ha cumplido las obligaciones que le incumben según el referido art 96, como la de presentar la mercancía intacta ante la aduana de destino en el plazo establecido.

Sobre esta cuestión, el Tribunal de Justicia se pronuncia en sentido afirmativo. Concretamente, manifiesta que el obligado principal, en su calidad de titular del régimen de tránsito comunitario externo, es el deudor de la aduanera derivada de la inobservancia de las disposiciones de dicho régimen, como meridianamente establece el art. 96, independientemente de su buena fe y de que la infracción resulte de un hecho que le es ajeno.

Sin embargo, ello no implica necesariamente que el obligado principal sea el único responsable del pago de la deuda aduanera ya que, el Tribunal de Justicia completa su pronunciamiento, añadiendo que como se desprende de los arts. 74 y 75, si el transportista incumple con su obligación de presentar intacta la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo ante la aduana de destino, éste quedará obligado con carácter solidario al pago de dicha deuda aduanera.

De una lectura rápida de este último pronunciamiento del Tribunal un sistema la responsabilidad queda compartida. Pero nada más lejos de la realidad ya que de la propia naturaleza jurídica de esta figura -nos referimos en este caso a la responsabilidad solidaria-, se desprende que cada deudor es responsable del importe íntegro de la deuda (no por mitades) y, por lo tanto, el acreedor puede exigir el pago de la deuda a uno o varios deudores de su elección.

Así pues, por muy injusto que parezca, ya que el titular del régimen de tránsito no tiene por qué tener control directo sobre el

---

**“Si el transportista incumple con su obligación de presentar intacta la mercancía en régimen de tránsito comunitario externo ante la aduana de destino, éste quedará obligado con carácter solidario al pago de dicha deuda aduanera”**

---





# A EXAMEN

## ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE FECHA 18 DE MAYO DE 2017, SOBRE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA UTILIZACIÓN DE UN RÉGIMEN ADUANERO CUANDO PARTE DE LA MERCANCÍA SE HA DESTRUIDO O PERDIDO IRREMEDIABLEMENTE

**“La parte de la mercancía totalmente destruida o irremediablemente perdida, no cabe someterla al iva, en la medida que resulta elemental para el devengo de este impuesto que la mercancía pueda integrarse en el circuito económico de la Unión y ser importada”**



transporte y/o entrega de la mercancía, en caso de pérdida o destrucción de la misma (o de su no presentación), éste responderá como obligado principal del pago de impuestos frente a la Administración.

La Administración justifica esta responsabilidad imputada al obligado principal para “garantizar una aplicación diligente y uniforme de las disposiciones de este régimen y el correcto desarrollo de las operaciones de tránsito en aras de la protección de los intereses económicos de la Unión y de sus Estados miembros”, lo cual resulta razonable pero no tanto que se atribuya toda la responsabilidad al titular del régimen cuando este no es el transportista en la medida que, a efectos prácticos, carece de elementos o instrumentos para tener un control efectivo sobre la entrega de la mercancía.

### CONCLUSIONES

Así pues, una vez analizados los aspectos de esta sentencia, podemos concluir lo siguiente:

1. Que el titular del régimen del tránsito siempre responderá del incumplimiento de las obligaciones derivadas del referido régimen, aún cuando este incumplimiento se derive de las acciones de tercero (como por ejemplo en el caso de que no se presente la mercancía en la aduana de destino), en cuyo caso se reconocerá como mucho la responsabilidad solidaria de ambos.
2. Que, en consecuencia, es muy importante que cuando una persona se dispone a expedir un régimen de tránsito verifique que el transportista es una persona diligente y consciente de su obligación de presentar intacta ante la aduana de destino la mercancía que se halla amparada bajo un régimen de tránsito como medida para evitar que se produzca un incumplimiento y le pida sus datos y compromisos para minimizar los riesgos existentes. ■