

Texto provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

TANCHEV

presentadas el 6 de octubre de 2021⁽¹⁾

Asunto C-489/20

UB

v

Kauno teritorinė muitinė,

partes unidas:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

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

«Procedimiento prejudicial – Código aduanero de la Unión – Mercancías de contrabando incautadas y posteriormente decomisadas tras su entrada en el territorio aduanero de la Unión – Extinción de una deuda aduanera – Consecuencias para la percepción de impuestos especiales e IVA»

1. La petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) tiene por principalmente la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*. ⁽²⁾ Más concretamente, se refiere a la extinción de una deuda aduanera con respecto a mercancías importadas ilegalmente en la Unión Europea, que fueron incautadas por las autoridades aduaneras no en una aduana o en la zona franca durante su introducción en el territorio aduanero de la Unión, sino mientras se transportaban por carretera a través del Estado miembro de que se trate después de cruzar, ilegalmente, una frontera de un Estado miembro en la frontera de la UE, ⁽³⁾ haber pasado de la primera aduana situada dentro del territorio aduanero de la Unión sin haber sido presentada en ella. ⁽⁴⁾

2. Sin embargo, la sentencia *Dansk Transport og Logistik* se refería al supuesto convencional de descubrimiento de tales mercancías por las autoridades aduaneras durante su introducción en el territorio aduanero de la Unión, ya sea en la primera aduana desde la entrada o en la zona franca. Por consiguiente, se plantea la cuestión de si los principios elaborados en la materia *Dansk Transport og Logistik* sobre la extinción de una deuda aduanera en caso de incautación y posterior decomiso de tales mercancías son aplicables al litigio principal.

3. En segundo lugar, y vinculado a ello, el problema actual se rige 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 en el momento de la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, tal 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 establece el Código Aduanero Comunitario. ⁽⁶⁾ El tenor del artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la UE no es el

mismo que el del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código Aduanero Comunitario. Por lo tanto, este elemento también es pertinente para determinar si la deuda aduanera controvertida en el litigio principal se extinguió por su incautación mientras se transportaba por carretera a través del territorio de un Estado miembro.

4. De ello se desprenden otras dos preguntas. La percepción de impuestos especiales con respecto a las mercancías importadas se rige por el artículo 2, letra b), y el artículo 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) La aplicación del impuesto sobre el valor añadido (en lo que respecta al IVA) por los bienes importados se rige por 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 litigio principal ha sido realmente distinguida con arreglo al artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión, ¿siguen siendo imponibles los impuestos especiales y el IVA?

5. He llegado a la conclusión de que, si bien la deuda aduanera se extinguió en el litigio principal, tanto los impuestos especiales como el IVA siguen siendo de pago, cuyos motivos se detallan a continuación. El análisis que sigue respeta las normas establecidas en la jurisprudencia según las que la competencia para la recaudación de los derechos de aduana, los impuestos especiales y el IVA deben analizarse por separado. (9)

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 79 del Código Aduanero de la Unión lleva por título «Deuda aduanera contraída por incumplimiento». Dispone, entre otras cosas, lo siguiente en su apartado 1, letra a):

«En el caso de las mercancías sujetas a derechos de importación, la deuda aduanera de importación nacerá 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 el territorio aduanero de la Unión;»

7. El artículo 124 del Código aduanero de la UE lleva por título «Extinción» y dispone lo siguiente en su apartado 1, letra e):

'... la deuda aduanera de importación o exportación se extinguirá de cualquiera de las formas siguientes: ...

e) cuando las mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean decomisadas o incautadas y decomisadas simultánea o posteriormente;»

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

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

a) cuando no se haya cumplido una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el territorio aduanero de la Unión Europea o se haya retenido la vigilancia aduanera de las mercancías;»

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

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

...

b) su importación en el territorio de la Comunidad.»

10. El artículo 7 de la Directiva sobre impuestos especiales dispone lo siguiente:

«1. Los impuestos especiales serán de pago en el momento y en el Estado miembro del despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "despacho a consumo" cualquiera de los siguientes:

...

d) la importación de productos sujetos a impuestos especiales, incluida la importación irregular, a menos que los productos sujetos a impuestos especiales se incluyan, inmediatamente después de la importación, en un régimen suspensivo.»

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

«Estarán sujetas al IVA las siguientes [operaciones]:

...

d) la importación de mercancías.»

12. El artículo 70 de la Directiva IVA dispone:

«El deber de pago se producirá y el IVA será de pago en el momento de la importación de los bienes.»

B. Derecho lituano

13. El artículo 93, titulado «Cese de la obligación tributaria», de la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley de la República de Lituania sobre la administración tributaria) (en su versión modificada por la Ley n.º IX-2112, de 13 de abril de 2004), disponía en su apartado 2, apartado 3, que «toda obligación relativa a los impuestos administrados por la Aduana cesará también [...] si las mercancías se retienen *en el momento de su entrada ilegal* y, al mismo tiempo o más tarde, se incautan».

14. Según la resolución de remisión, para abordar un cambio de enfoque por parte del legislador nacional en relación con el momento en que se extingue la obligación de pagar los impuestos especiales y el IVA de importación, procede señalar que el artículo 93, apartado 2, de la Ley de la República de Lituania sobre la administración tributaria fue derogado el 1 de enero de 2017. y entraron en vigor las siguientes disposiciones de la legislación nacional, que se adoptaron, entre otras cosas, a la luz del Código Aduanero de la UE:

– El artículo 20, apartado 2, de la Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Ley de la República de Lituania sobre impuestos especiales) (modificada por la Ley n.º XII-2696, de 3 de noviembre de 2016), establece que la obligación de pagar impuestos especiales en aduana se extinguirá *mutatis mutandis* en los casos especificados 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 de la República de Lituania sobre el impuesto sobre el valor añadido) (modificada por la Ley n.º XII-2697, de 3 de noviembre de 2016), establece que la obligación de pagar el IVA de importación en aduana se extinguirá *mutatis mutandis* en los casos especificados en el artículo 124, apartado 1, letras d) a g), del Código aduanero de la Unión [...].

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

15. El 22 de septiembre de 2016, la recurrente ante el órgano jurisdiccional remitente, actuando en el territorio de Lituania, organizó la importación ilegal (contrabando) de mercancías sujetas a impuestos especiales procedentes de Bielorrusia al territorio de Lituania, en un lugar remoto. Seis mil paquetes de

cigarrillos (en lo que se indica en lo que se indica «mercancías controvertidas») fueron arrojados a través de la frontera estatal y recuperados. El mismo día, el vehículo de motor que transportaba esas mercancías dentro del territorio de Lituania fue detenido por la fuerza por los agentes de frontera, y los cigarrillos encontrados en el vehículo fueron incautados el 22 de septiembre de 2016.

16. Mediante resolución penal de 23 de enero de 2017 adoptada por el Vilniaus apygardos teismas (Tribunal Regional Civil y Penal de Vilna, Lituania) en el marco de un proceso penal, el recurrente fue condenado por un hecho delictivo con arreglo al Derecho penal nacional y se le impuso una multa de 16.947 euros. También se decidió confiscar los bienes en cuestión y se ordenó a las autoridades competentes que los destruyeran. Esto tuvo lugar un año después de su incautación, el 22 de septiembre de 2016. (10)

17. Mediante la Decisión impugnada, a la luz de dicho auto penal, la Aduana de Kaunas reconoció a la recurrente (solidariamente con otras personas) como responsable del pago de una deuda aduanera y registró una obligación tributaria consistente en 10.237 euros en impuestos especiales y 2.679 euros en IVA de importación, junto con: respectivamente, 1 674 euros y 438 euros correspondientes a los intereses de impago de dichos impuestos. A la luz del artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión, dicha administración tributaria local no calculó ni registró una deuda aduanera de importación respecto de la recurrente al haber visto extinguida la deuda aduanera.

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

19. El recurrente interpuso un recurso ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), alegando, en particular, en esencia, que, habida cuenta de la existencia del motivo de extinción de la deuda aduanera con arreglo al artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión, también se le había impuesto especialmente el impuesto especial y el IVA de importación sobre las mercancías controvertidas que habían sido introducidas ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión. extinto. Este razonamiento de la recurrente se basaba, en particular, en la interpretación dada por 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 recurso de la recurrente por infundado. Dicho órgano jurisdiccional consideró, en particular, que los motivos de extinción de la obligación de pagar impuestos especiales y/o iva de importación no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Código aduanero de la Unión y, al negarse a apreciar las alegaciones de la recurrente relativas a la interpretación dada en la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, antes citada, señaló, en particular, que dicha sentencia del Tribunal de Justicia se había dictado a efectos de la interpretación del Código aduanero comunitario. las disposiciones no eran pertinentes para el presente asunto, dado que la medida en vigor era el Código Aduanero de la Unión.

21. La recurrente ha recurrido ante el Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), que ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es 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 [...] que debe interpretarse en el sentido de que se extingue una deuda aduanera cuando, en una situación como la del presente asunto, las mercancías de contrabando fueron incautadas y posteriormente confiscadas después de haber sido introducidas ilegalmente (desconstadas a consumo) en el territorio aduanero de la Unión?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿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, así como 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 y/ o el IVA no se extingue cuando, como en el caso de autos, las mercancías de contrabando se incautan y posteriormente se decomisan después de que ya hayan sido introducidas ilegalmente (desconstadas a consumo) en el territorio aduanero de la Unión, aun cuando la deuda aduanera se

haya extinguido por el motivo previsto en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n.º 952/2013?»

22. La República Italiana, la República de Lituania y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. No hubo audiencia.

III. Análisis

A. Respuesta a la pregunta 1

23. Procede responder a la cuestión 1 en el sentido de que el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que una deuda aduanera se extingue en una situación en la que las mercancías importadas ilegalmente son incautadas y posteriormente confiscadas después de haber sido introducidas ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión.

24. Esto es así por las siguientes razones.

25. No se puede decir que en el litigio principal surgió una deuda aduanera. De conformidad con el artículo 79, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Código Aduanero de la UE, «la deuda aduanera de importación nacerá por incumplimiento de [...] una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el territorio aduanero de la Unión». El artículo 139, apartado 1, del Código Aduanero de la UE se titula «Presentación de las mercancías en aduana» y establece que «las mercancías que entren en el territorio aduanero de la Unión se presentarán en aduana inmediatamente después de su llegada a la aduana designada o a cualquier otro lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o en la zona franca por una de las siguientes personas: a) la persona que haya introducido las mercancías en el territorio aduanero de la Unión; b) la persona en cuyo nombre o por cuenta de quién actúe la persona que haya introducido las mercancías en dicho territorio; c) la persona que asumió la responsabilidad del transporte de las mercancías después de su ión en el territorio aduanero de la Unión». (11)

26. En virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en virtud del Código aduanero comunitario, se estableció que el objetivo de la obligación de «presentación» era «garantizar que las autoridades aduaneras sean informadas no sólo del hecho de que las mercancías han llegado, sino también de toda la información pertinente sobre el tipo de artículo o producto de que se trate y la cantidad de dichas mercancías. Es esta información la que permitirá identificar correctamente las mercancías, a efectos de su clasificación arancelaria y, en su caso, para el cálculo de los derechos de importación». (12) El hecho de que determinadas mercancías estuvieran ocultas en compartimentos secretos del vehículo en el que se transportaban no tiene por efecto liberarlas de esta obligación. (13)

27. La presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión conlleva el riesgo de que dichas mercancías acaben formando parte de las redes económicas de los Estados miembros sin haber sido despachadas de aduana. (14) Así pues, la imposición de un derecho de aduana está justificada cuando, por ejemplo, la desaparición de las mercancías entrañaba un riesgo de entrada en las redes económicas de la Unión. (15)

28. No obstante, cabe señalar que tal riesgo en el litigio principal es mínimo, dado que las mercancías fueron incautadas el día de su introducción, aunque después de haber pasado por el territorio aduanero de la Unión sin que dichas mercancías hubieran sido presentadas en él. (16) Como ya se ha señalado, a pesar de que ello dio lugar a una deuda aduanera (véase el punto 25 supra) con la introducción ilegal y el nacimiento de una deuda que se produjo simultáneamente, (17) la brevedad del período en el que las mercancías habían pasado de la primera aduana situada dentro del territorio aduanero de la Unión sin haber sido presentadas allí, (18) y el hecho de que se transportaran únicamente a través del territorio lituano significaron que el riesgo de entrada en las redes económicas de la Unión desapareció casi tan pronto como las mercancías se introdujeron ilegalmente. (19) En efecto, en las observaciones escritas de la Comisión se alega que sólo las mercancías efectivamente implicadas en la cadena económica de la Unión dan lugar al nacimiento de una deuda aduanera. (20)

29. Además, el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la Unión establece que «la deuda aduanera de importación o exportación se extinguirá de cualquiera de las formas siguientes: [...] cuando las mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean decomisadas o incautadas y decomisadas simultánea o posteriormente».

30. La diferencia fundamental entre esta disposición y la disposición vigente en el momento de la resolución *Dansk Transport og Logistik*, a saber, el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero comunitario, es que este último vincula la extinción de la deuda aduanera con el momento de la importación, mientras que el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión no lo hace. El artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero comunitario establecía:

«Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la prescripción de una deuda aduanera y al no cobro de dicha deuda en caso de insolvencia legalmente comprobada del deudor, la deuda aduanera se extinguirá:

...

d) cuando las mercancías respecto de las cuales se origine una deuda aduanera de conformidad con el artículo 202 sean embarcadas *en el momento de* su introducción ilegal y sean decomisadas simultánea o posteriormente.» (21)

31. Esta disposición fue interpretada por el Tribunal de Justicia en la *sentencia Dansk Transport og Logistik*, antes citada. El Tribunal de Justicia declaró, en primer lugar, que «la incautación de tales mercancías, junto con su decomiso simultáneo o posterior en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero [comunitario], sólo puede dar lugar a la extinción de la deuda aduanera si dicha incautación se ejecutó antes de que dichas mercancías fueran más allá de la zona en la que la primera aduana está situada dentro del territorio aduanero de la Comunidad». (22) Se añadió que la «detención y destrucción de dichas mercancías se produjo en el cruce de la frontera entre Alemania y Dinamarca, es decir, después de la "introducción ilegal" y no en el mismo momento. Por consiguiente, parece que los hechos de ese asunto no están comprendidos en la situación prevista en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero [comunitario]». (23)

32. En segundo lugar, en la *sentencia Dansk Transport og Logistik*, antes citada, se declaró que «la incautación» de las mercancías en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero [comunitario] debe entenderse como una acción de las autoridades competentes para asumir el control físico efectivo de las mercancías con el fin de mantenerlas seguras y evitar que entren físicamente en las redes económicas de los Estados miembros». (24) En el litigio principal, esto no ocurrió hasta después de que las mercancías importadas ilegalmente hubieran pasado por la primera aduana situada dentro del territorio aduanero de la Unión sin haber sido presentadas en él, (25) aunque ocurrieran el mismo día en que cruzaron la frontera hacia el territorio de la Unión.

33. Sin embargo, me inclino por aceptar las alegaciones formuladas en las observaciones escritas de la República de Lituania y de la Comisión en el sentido de que el momento en que se incautan las mercancías importadas ilegalmente es irrelevante para 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 la disposición. Como se ha insinuado en las observaciones escritas de la República Italiana, si bien las disposiciones del Derecho de la Unión que extinguen las deudas aduaneras deben interpretarse estrictamente para proteger los recursos propios de la Unión, (26) el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión simplemente no incluye el texto «upon», a diferencia del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero comunitario. (27)

35. En segundo lugar, me inclino a aceptar las alegaciones formuladas en las observaciones escritas de la República de Lituania y de la Comisión (28) en el sentido de que los orígenes del artículo 124, apartado 1, letra e), del Código aduanero de la Unión apoyan la interpretación literal de esta disposición. El Código Aduanero Comunitario representó un endurecimiento de la legislación en comparación con la medida anteriormente en vigor, con el Código Aduanero de la UE volviendo a un modelo anterior, en el que la piedra de toque para la extinción de la deuda aduanera era el decomiso de las mercancías importadas ilegalmente en cuestión. (29) Visto en este contexto, (30) como se sugiere en las observaciones escritas de la Comisión,

parece contrario a una clara elección política de la Unión europea si el momento de la incautación de mercancías importadas ilegalmente siguiera siendo pertinente para la extinción de la deuda aduanera.

36. En tercer lugar, puede considerarse que el objetivo de extinción de la deuda aduanera es el mismo en el Código Aduanero de la Unión que en el Código Aduanero Comunitario. El objetivo del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero comunitario era evitar la imposición de derechos en el caso de que las mercancías, aunque introducidas ilegalmente en el territorio de la Comunidad, no pudieran haberse introducido en el mercado y, por lo tanto, no constituyera una amenaza, en términos de competencia, a las mercancías comunitarias. (31) La misma finalidad se desprende de los motivos de extinción de una deuda aduanera enumerados en el artículo 124, apartado 1, del Código aduanero de la UE. Como se ha mencionado en el punto 28 de las presentes conclusiones, el período durante el cual las mercancías importadas ilegalmente de que se trata estuvieron en libre práctica en Lituania fue corto, ya que fueron incautadas el mismo día en que cruzaron la frontera.

37. Por estas razones, procede responder a la cuestión 1 en el sentido enunciado en el punto 23 de las presentes conclusiones.

B. Respuesta a la cuestión 2

38. Procede responder a la cuestión 2 en el sentido de 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 IVA deben interpretarse en el sentido de que la obligación de pagar los impuestos especiales y el IVA no se extingue cuando, como en el caso de autos, las mercancías de contrabando se incautan y posteriormente se decomisan después de que ya hayan sido introducidas ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión Europea, incluso si la deuda aduanera se ha extinguido por el motivo previsto en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la UE.

1. Impuestos especiales

39. Procede recordar que del artículo 7, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales se desprende que el impuesto especial es de pago en el momento del despacho a consumo y en el Estado miembro en el que se produce. (32) La importación es un hecho imponible, (33) con el artículo 2, letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales que establece que «los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a impuestos especiales en el momento del [...] su importación en el territorio de la Comunidad». Según la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, debe considerarse que las mercancías sujetas a impuestos especiales han entrado en el territorio de la Unión en el momento en que se encuentran más allá de la zona en la que la primera aduana está situada dentro del territorio aduanero de la Unión. (34) El Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Dansk Transport og Logistik* que «las mercancías de contrabando importadas ilegalmente [...] deben considerarse despejes para el consumo», (35) y que la obligación de pagar los impuestos especiales subsiste incluso si las mercancías sujetas a impuestos especiales son incautadas y posteriormente destruidas. (36)

40. Esto no se contradice con el artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva sobre impuestos especiales, que establece que «se entenderá por "despacho a consumo" cualquiera de los siguientes: [...] la importación de productos sujetos a impuestos especiales, incluida la importación irregular, a menos que los productos sujetos a impuestos especiales se incluyan, inmediatamente después de la importación, en un régimen suspensivo». (37)

41. Como se ha señalado en las observaciones escritas de la Comisión, el considerando 9 de la Directiva sobre los impuestos especiales dispone que, dado que «el impuesto especial es un impuesto sobre el consumo de determinados bienes, no debe gravarse ningún impuesto sobre los productos sujetos a impuestos especiales que, en determinadas circunstancias, hayan sido destruidos o perdidos irremediablemente».

42. Así pues, estoy de acuerdo con las observaciones formuladas en las observaciones escritas de los Gobiernos italiano y lituano, así como en las de la Comisión, en el sentido de que no puede considerarse que se haya suspendido el impuesto especial en el litigio principal, en particular a la luz de la definición que el legislador de la Unión proporciona en el artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva sobre los impuestos especiales. No existe ninguna disposición de la Directiva sobre impuestos especiales que prevea la extinción

de los impuestos especiales a la luz de la introducción irregular de mercancías en la UE seguida de su incautación y destrucción, (38) o en caso de extinción de la deuda aduanera.

2. IVA

43. Según la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, los derechos de importación no incluyen el IVA que debe percibirse por la importación de bienes. (39) Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, la importación de bienes está sujeta al IVA. El artículo 70 de la Directiva IVA establece el principio de que el dego por hecho se produce y el impuesto se hace imponible en el momento de la importación de los bienes. (40)

44. Al ser el IVA un impuesto sobre el consumo, se aplica a los bienes y servicios que entran en la red económica de la Unión y que pueden ser objeto de consumo. (41)

45. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «además de la deuda aduanera, también puede estar la obligación de pagar el IVA cuando, sobre la base del comportamiento ilícito particular que dio lugar a la deuda aduanera, pueda presumirse que las mercancías entraron en la red económica de la Unión y, en consecuencia, que pueden haber sido objeto de consumo. es decir, el acto por el que se percibe el IVA». (42) Esta presunción puede desbaratarse cuando las mercancías se han introducido en la red económica de la Unión a través del territorio de otro Estado miembro, (43) pero estos hechos no se plantean en el litigio principal. Sólo hay un Estado miembro en el que las mercancías importadas ilegalmente entraron en la red económica de la Unión, a saber, Lituania. (44)

46. Se ha declarado que «en la medida en que las mercancías totalmente destruidas o perdidas irremediablemente mientras se incluyen en el régimen de tránsito comunitario externo no pueden integrarse en la red económica de la Unión y, por lo tanto, no pueden salir de dicho régimen, no pueden considerarse "importadas", en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA. ni sujeto a IVA». (45)

47. Sin embargo, el litigio principal no equivale a un caso de destrucción de mercancías importadas ilegalmente, dado que esto no se produjo hasta un año después de su incautación e incluso entonces sólo por orden judicial.

48. Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el IVA de importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, ya que se derivan del hecho de la importación de bienes en la Unión y de la posterior distribución de dichos bienes a través de los canales económicos de los Estados miembros. Esta naturaleza paralela se ve confirmada, además, por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el dego imponible y la fecha en que el IVA de importación adquiere debe pasivo con los establecidos para los derechos de aduana. (46) Por lo tanto, la importación es la piedra de toque para determinar si el IVA es imponible, y la importación se produjo indudablemente en el litigio principal.

49. Además, la jurisprudencia establece que «cuando las mercancías hayan sido incautadas y decomisadas simultánea o posteriormente por las autoridades [...] después de ir más allá de la primera aduana situada dentro del territorio aduanero de la Comunidad, el dego por el IVA ya se ha producido y, en consecuencia, el IVA ha pasado a ser imponible». (47)

50. Por último, la jurisprudencia demuestra además que la mera presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión conlleva el riesgo de que dichas mercancías acaben formando parte de las redes económicas de los Estados miembros sin haber sido despachadas de aduana. (48) Este es el imperativo que sustenta la percepción del IVA sobre los bienes importados ilegalmente. Este riesgo se materializó una vez que las mercancías entraron en territorio lituano más allá de la primera zona aduanera en relación con el punto en el que se importaron. Esta solución es coherente con los objetivos fundamentales del régimen común del IVA de la Unión, como se señala en las observaciones escritas de la República de Lituania, que son garantizar la libre competencia y la neutralidad fiscal sin obstaculizar la libre circulación de bienes y servicios, ya que no existe ninguna disposición en la Directiva iva que extinga la obligación por el IVA en caso de extinción de una deuda aduanera.

IV. Conclusión

51. Por consiguiente, propongo que se responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania):

«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 una deuda aduanera se extingue en una situación en la que las mercancías importadas ilegalmente son incautadas y posteriormente decomisadas después de que ya hayan sido introducidas ilegalmente 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 los impuestos especiales y el IVA no se extinguen cuando se incautan mercancías de contrabando. y posteriormente decomisados después de que ya hayan sido introducidos ilegalmente en el territorio aduanero de la Unión, aun cuando la deuda aduanera se haya extinguido por los motivos previstos en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento n.º 952/2013.

1 Idioma original: inglés.

2 C-230/08, EU:C:2010:231 (en lo que se indica en lo que se indica «*Dansk Transport og Logistik*»).

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 véase la letra de Dansk Transport og Logistik*, antes citada, apartado 50.

5 DO 2013, L 269, p. 1 (en lo que se resume generalice el Código Aduanero de la Unión»).

6 DO 1992, L 302, p. 1 (en lo que se nombra código aduanero comunitario»).

7 DO 2009, L 9, p. 12 (en lo que se menciona Directiva sobre impuestos especiales). La Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de los productos sujetos a impuestos especiales y a la tenencia, circulación y control de dichos productos (DO L 76, p. 1), era la medida pertinente en vigor en el momento de la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, antes citada. 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 que se nombra, «Directiva IVA»). En el momento de la sentencia *Dansk Transport og Logistik*, ésta se regía por los artículos 6, apartado 1, 7, 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 L 145, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999 (DO L 277, p. 34; en lo que respecta a la Sexta Directiva).

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

[10](#) Según las observaciones escritas de la Comisión.

[11](#) El artículo 5, punto 33, del Código aduanero de la Unión dispone que «por "presentación de mercancías 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 las autoridades aduaneras y la disponibilidad de dichas mercancías 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 aduana o la zona franca correspondiente y el 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, *Skatteministeriet/DSV Road A/S* (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, en relación con 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 sentencia 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. *Dansk Transport og Logistik*, apartado 50.

[19](#) Véase la situación de hecho planteada en la sentencia de 15 de mayo de 2014, *X* (C-480/12, EU:C:2014:329). Dicho asunto se refería a la interpretación del artículo 203 del Código aduanero de la Unión.

[20](#) En efecto, en las observaciones escritas de la República Italiana se alega que la única razón por la que podía considerarse extinguida la deuda aduanera en el litigio principal era que no había oportunidad de comercializarla. De lo contrario, la deuda aduanera se mantiene.

[21](#) El subrayado es mío.

[22](#) – *La línea Dansk Transport og Logistik*, antescitada, apartado 53.

[23](#) *Ibidem*, apartado 59. Véanse también, 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 las *aduanas*, estratégicamente situadas en los puntos de entrada a lo largo de las fronteras exteriores, donde las autoridades están mejor situadas para ejercer un estricto nivel de control de las mercancías que entran en el territorio aduanero de la Comunidad, con el fin de evitar tanto la competencia desleal que afecta a los productores comunitarios como la pérdida de ingresos

fiscales resultante de las importaciones fraudulentas. De ello se deduce que la incautación de mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad con violación de las formalidades establecidas en los artículos 38 a 41 del Código aduanero [comunitario] que tenga lugar más allá de la primera aduana situada en dicho territorio y que se produzca prácticamente al azar no puede dar lugar a la extinción de la deuda aduanera en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d). del Código Aduanero [Comunitario].»

[24](#) *Dansk Transport og Logistik*, paragraph 61.

[25](#) Judgment of 7 March 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, paragraph 47 and the case-law cited). See also *Dansk Transport og Logistik*, paragraph 50.

[26](#) Judgment of 17 February 2011, *Berel and Others* (C-78/10, EU:C:2011:93, paragraph 46 and the case-law cited).

[27](#) There is no linguistic divergence between the English-language version of Article 124(1)(e) of the EU Customs Code and, for example, the French-, Bulgarian-, Italian-, Spanish-, Swedish-, Portuguese-, German-, Polish-, Czech- and Slovak-language versions.

[28](#) The Commission refers, in addition to the legislative history, to the introductory explanation to the modernised customs code of 23 February 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), which states that the objective of the revision of Article 233 of the Community Customs Code was to suppress the supplemental condition ‘avant qu’il en ait été donné mainlevée’ (before it has been released) so that the customs debt is extinguished, inter alia, when the goods concerned are seized.

[29](#) This is set out in detail in the Opinion of Advocate General Mengozzi in *Elshani* (C-459/07, EU:C:2008:596, points 64 to 66): ‘The rules on the extinction of the customs debt following seizure and confiscation of smuggled goods, as laid down in point (d) of the first paragraph of Article 233 of the [Community] Customs Code, represent a harsher version of the earlier rules governing that question, which, until the entry into force of the [Community] Customs Code, were laid down in [Council] Regulation [(EEC)] No 2144/87 [of 13 July 1987 on customs debt (OJ 1987 L 201, p. 15)]. Under Article (8)(1)(b) of Regulation No 2144/87, the customs debt was to be extinguished in all cases where goods were confiscated. On the other hand, Article 86 of Regulation [(EC)] No 450/2008 [of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 laying down the Community Customs Code (Modernised Customs Code) (OJ 2008 L 145, p. 1),] which contains the new Customs Code that is to enter into force shortly, revives the “soft” line already taken in Regulation No 2144/87, specifying in particular that a customs debt is to be extinguished “where goods liable to import or export duties are confiscated” (paragraph 1(d)), “where goods liable to import or export duties are seized and simultaneously or subsequently confiscated” (paragraph 1(e)), and “where goods liable to import or export duties are destroyed under customs supervision or abandoned to the State” (paragraph 1(f)). Thus, even under the new Customs Code, the moment when goods are seized and/or confiscated is irrelevant for the purposes of the extinction of the customs debt. As the Customs Code currently in force thus represents, with respect to the extinction of the customs debt on smuggled goods, a particularly severe measure falling, in chronological terms, between two measures that are much less severe, it seems to me that to interpret point (d) of the first paragraph of Article 233 of the [Community] Customs Code very strictly would, in all probability, be to strain the internal logic of the Community legal order and the presumed intention of the legislature.’

[30](#) See further on the role of context in interpreting provisions of EU law, my Opinion in *Pinckernelle* (C-535/15, EU:C:2016:996, points 40 to 59).

[31](#) Judgment of 2 April 2009, *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, paragraph 29).

[32](#) Judgment of 8 February 2018, *Commission v Greece* (C-590/16, EU:C:2018:77, paragraph 40).

[33](#) Judgment of 28 January 2016, *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, paragraph 21). See also *Dansk Transport og Logistik*, paragraph 70.

[34](#) *Dansk Transport og Logistik*, paragraph 72 and the case-law cited. This finding was made with respect to Article 5(1) of Directive 92/12. However, as pointed out in the written observations of the Commission, such findings are applicable to the Excise Duty Directive currently in force.

[35](#) *Ibid.*, paragraph 81.

[36](#) *Ibid.*, paragraphs 80, 81 and 85.

[37](#) Judgment of 8 February 2018, *Commission v Greece* (C-590/16, EU:C:2018:77, paragraph 40).

[38](#) As pointed out in the written observations of the Commission, Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty (OJ 2020 L 58, p. 4) aligns extinguishment of the customs debt with extinguishment of excise duty, but this provision is not yet in force.

[39](#) See, for example, judgment of 2 June 2016, *Eurogate Distribution* (C-226/14 and C-228/14, EU:C:2016:405, paragraph 81 and the case-law cited). This case concerned interpretation of the Sixth Directive but the same principle applies in the main proceedings.

[40](#) Judgment of 18 May 2017, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, paragraph 67 and the case-law cited). See also judgment of 10 July 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, paragraph 40).

[41](#) Judgment of 18 May 2017, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, paragraph 69 and the case-law cited). Consumption is the act on which VAT is levied. See, for example, judgment of 2 June 2016, *Eurogate Distribution* (C-226/14 and C-228/14, EU:C:2016:405, paragraph 65). See more recently judgments of 1 June 2017, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417, paragraph 54), and of 10 July 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, paragraph 44).

[42](#) Judgment of 3 March 2021, *Hauptzollamt Münster (Place where VAT is incurred)* (C-7/20, EU:C:2021:161, paragraph 30 and the case-law cited).

[43](#) *Ibid.* paragraph 31 and the case-law cited.

[44](#) Cf. judgment of 3 March 2021, *Hauptzollamt Münster (Place where VAT is incurred)* (C-7/20, EU:C:2021:161).

[45](#) Judgment of 18 May 2017, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, paragraph 71).

[46](#) Judgment of 3 March 2021, *Hauptzollamt Münster (Place where VAT is incurred)* (C-7/20, EU:C:2021:161, paragraph 29 and the case-law cited).

[47](#) *Dansk Transport og Logistik*, paragraph 94. See also judgment of 1 June 2017, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417, paragraph 54), along with judgment of 2 June 2016, *Eurogate Distribution* (C-226/14 and C-228/14, EU:C:2016:405, paragraph 65). While this finding was made in the context of the Sixth Directive, it is equally pertinent to the main proceedings and the VAT Directive.

[48](#) Judgment of 15 May 2014, *X* (C-480/12, EU:C:2014:329, paragraph 36 and the case-law cited). Emphasis added.