

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA***Sentencia de 16 de enero de 2025**Sala 5.<sup>a</sup>**Asunto n.º C-376/23,***SUMARIO:**

**Deuda aduanera.** *Zonas francas. Cambio de estatuto aduanero de mercancías no pertenecientes a la Unión a mercancías de la Unión.* La Administración tributaria aprobó los registros en los que la titular de una autorización para ejercer actividades de carga, descarga y almacenamiento de mercancías en la zona franca del puerto de Riga inscribe las mercancías. En un control del registro de las mercancías incluidas en zona franca, la Administración tributaria consideró que determinadas mercancías no pertenecientes a la Unión (cestos de mimbre plástico) que habían entrado en zona franca por vía marítima en tres contenedores y habían sido inscritas en los registros de esta empresa, habían abandonado la zona franca sin que se aplicara otro régimen aduanero posterior. Por tanto, no se había ultimado el régimen aduanero especial de zona franca y habían sido sustraídas a la vigilancia aduanera, lo que la entidad debía abonar determinados derechos de importación, el IVA y las penalizaciones por mora correspondientes a esos dos tributos. El tribunal remitente indica que los tres cargamentos controvertidos en el litigio principal fueron incluidos en el régimen aduanero especial de zona franca como mercancías no pertenecientes a la Unión y salieron de él poco después como mercancías de la Unión. Ese cambio del estatuto aduanero de las mercancías de que se trata solo puede efectuarse tras haber sido incluidas en el régimen aduanero de despacho a libre práctica. Conforme al art.201.3 del código aduanero de la Unión, el despacho a libre práctica confiere a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión y del art. 247.1, de ese código se desprende que, mientras permanezcan en una zona franca, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser despachadas a libre práctica. A diferencia de la inclusión inicial de las mercancías en el régimen especial de zona franca, la posterior inclusión de esas mercancías en el régimen aduanero de libre práctica tuvo que dar lugar a una declaración en aduana y que, consecuentemente, en el momento en que se ultimó el régimen de zona franca, el declarante debió disponer de un número de referencia maestro (MRN) que identificase esa declaración. Por ello, afirma el Tribunal que el art. 214.1 del código aduanero de la Unión y el art.178.1.b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular incluya, en sus registros, información sobre la forma en que se ha ultimado el régimen aduanero de zona franca y datos que permitan identificar cualquier documento, que no sea una declaración en aduana, relativo a la ultimación, sin mencionar, en esos registros, el MRN que identifica la declaración en aduana correspondiente a la inclusión de las mercancías de que se trata en otro régimen aduanero posterior. El titular puede cumplir sus obligaciones de llevar registros relativos a la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca en el que se incluyen mercancías no pertenecientes a la Unión incorporando, en sus registros, información referida a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación, como anotación estampada por las autoridades aduaneras, de su estatuto aduanero, siempre que dichas autoridades hubiesen dispensado de la obligación de facilitar información más explícita sobre la forma en que se había ultimado ese régimen aduanero especial con arreglo al art. 178.3 del Reglamento Delegado 2015/2446, extremo que, en el litigio principal, corresponde comprobar al tribunal remitente. Los arts. 214.1 y 215.1 del código aduanero de la Unión y el art.178.1.b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular inscriba en sus registros la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca respecto de determinadas mercancías y que, al hacerlo, se limite a incluir en ellos información referida únicamente a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación del estatuto aduanero de dichas mercancías certificada mediante el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, siempre que las autoridades aduaneras hayan autorizado esa modalidad de ultimación con arreglo al art. 178.3 del Reglamento Delegado 2015/2446. El titular puede invocar confianza

Síguenos en...

legítima en la conformidad de sus registros con el art.178 del Reglamento Delegado 2015/2446 en el caso de que las autoridades aduaneras hayan dispensado de la obligación de presentar parte de la información, ya que el principio de confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el titular puede justificar su confianza legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178.1 b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 sobre la base de una práctica reiterada de las autoridades aduaneras de la que se desprende de manera precisa e incondicionada que la mera inclusión en esos registros de información referida a una carta de porte CMR que acompaña a las mercancías de que se trata en el momento de su salida de una zona franca, junto con la indicación manuscrita del estatuto aduanero certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, basta para cumplir las obligaciones que se derivan de esa disposición. Finalmente considera el Tribunal que el tribunal remitente no está obligado a reproducir una interpretación y una aplicación erróneas del Derecho de la Unión derivadas de una resolución judicial que se haya pronunciado, con carácter firme, sobre una relación jurídica o una cuestión fundamental controvertida en un litigio con un objeto diferente, pues el Derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una disposición nacional relativa a la fuerza de cosa juzgada, que obliga al tribunal de un Estado miembro a anular una deuda aduanera del titular con arreglo al art. 79 del código aduanero de la Unión, debido a que el tribunal de ese Estado miembro competente para controlar la legalidad de la sanción administrativa impuesta a ese titular por las mismas operaciones aduaneras y por idénticos motivos que aquellos de los que resulta la deuda ha declarado, en una resolución judicial que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, que dicho titular no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

En el asunto C-376/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 14 de junio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de junio de 2023, en el procedimiento entre

**BALTIC CONTAINER TERMINAL SIA**

y

**Valsts ieņēmumu dienests,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Gratsias (Ponente) y E. Regan, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de BALTIC CONTAINER TERMINAL SIA, por los Sres. D. Kiseļevs y A. Zieds, valdes locekļi;

– en nombre del Gobierno letón, por el Sr. E. Bārdiņš y las Sras. J. Davidoviča y K. Pommere, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. E. Kalniņš y la Sra. F. Moro, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 11 de julio de 2024;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación:

– de los artículos 79, apartados 1, letra a), y 3, letra a), 214, apartado 1, y 215, apartado 1, 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 (DO 2013, L 269, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión»);

– del artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas

Síguenos en...



disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1; corrección de errores en DO 2017, L 101, p. 164), y

– de los principios generales de protección de la confianza legítima y de fuerza de cosa juzgada.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BALTIC CONTAINER TERMINAL SIA (en lo sucesivo, «Baltic Container») y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria del Estado, Letonia) en relación con el pago de derechos de importación y del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondientes a unas mercancías que salieron de la zona franca del puerto de Riga (Letonia).

### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

##### *código aduanero de la Unión*

3 A tenor del artículo 5 del código aduanero de la Unión, rubricado «Definiciones»:

«A los efectos del presente código, se entenderá por:

[...]

12) “declaración en aduana”: el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse;

[...]

16) “régimen aduanero”: cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al código, a saber:

- a) despacho a libre práctica;
- b) regímenes especiales;
- c) exportación;

[...]

22) “estatuto aduanero”: el estatuto de una mercancía como mercancía de la Unión o como mercancía no perteneciente a la Unión;

23) “mercancías de la Unión”: las mercancías que respondan a alguno de los criterios siguientes:

- a) se obtengan enteramente en el territorio aduanero de la Unión [Europea] y no incorporen ninguna mercancía importada de países o territorios situados fuera del territorio aduanero de aquella;
- b) se introduzcan en el territorio aduanero de la Unión procedentes de países o territorios situados fuera de dicho territorio y se despachen a libre práctica;

[...]

24) “mercancías no pertenecientes a la Unión”: las mercancías no recogidas en el punto 23 o que hayan perdido su estatuto aduanero de mercancías de la Unión;

[...]».

4 El artículo 79 de este código, titulado «Deuda aduanera nacida por incumplimiento», establece lo siguiente:

«1. Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

[...]

3 En los casos mencionados en las letras a) y b) del apartado 1, el deudor será cualquiera de las siguientes personas:

- a) toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión;

[...]».

5 El artículo 158 de dicho código, titulado «Declaración en aduana de mercancías y vigilancia aduanera de las mercancías de la Unión», dispone en su apartado 1:

«Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate.»

6 El artículo 188 del mismo código, con el tenor «Comprobación de una declaración en aduana», establece:

Síguenos en...

«Las autoridades aduaneras, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana que haya sido admitida, podrán:

- a) examinar la declaración y los documentos justificativos;
- b) exigir al declarante que facilite otros documentos;
- c) examinar las mercancías;
- d) tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.»

7 El artículo 201 del código aduanero de la Unión, con la rúbrica «Ámbito de aplicación y efectos», que forma parte del título VI del código, rubricado a su vez «Despacho a libre práctica y exención de derechos de importación», dispone:

«1. Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

2. El despacho a libre práctica implicará:

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;

[...]

3. El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.»

8 El título VII de este código versa sobre los regímenes aduaneros especiales. El capítulo 1 del citado título VII, que incluye los artículos 210 a 225 del código, establece las disposiciones generales relativas a estos regímenes aduaneros especiales.

9 El artículo 210 del referido código, con el tenor «Ámbito de aplicación», dispone:

«Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

[...]

- b) el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;

[...].»

10 El artículo 211, apartado 1, letra b), del mismo código tiene el siguiente tenor:

«Se requerirá autorización de las autoridades aduaneras para lo siguiente:

[...]

- b) la explotación de instalaciones de almacenamiento para el depósito aduanero de mercancías, a no ser que el operador de las instalaciones de almacenamiento sea la propia autoridad aduanera.»

11 El artículo 214 del código aduanero de la Unión, con la rúbrica «Registros», establece lo siguiente:

«1. Excepto para el régimen de tránsito o salvo que se disponga lo contrario, el titular de la autorización, el titular del régimen y toda persona que ejerza una actividad de depósito, elaboración o transformación de mercancías o de venta o compra de mercancías en zonas francas deberán llevar los registros adecuados, de la forma aprobada por las autoridades aduaneras.

Dichos registros contendrán la información y los datos que permitan a las autoridades aduaneras la vigilancia del régimen de que se trate, particularmente en lo relativo a la identificación de las mercancías incluidas en dicho régimen, a su estatuto aduanero y a su circulación.

[...].»

12 El artículo 215 de ese código, titulado «Ultimación de un régimen especial», dispone:

«1. Excepto cuando se trate del régimen de tránsito, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254, se ultimarán un régimen especial cuando las mercancías incluidas en dicho régimen, o los productos transformados, se incluyan en otro régimen aduanero posterior, hayan salido del territorio aduanero de la Unión, se hayan destruido sin producir residuos o se abandonen en favor del Estado, de conformidad con el artículo 199.

[...].»

13 A tenor del artículo 247 del citado código, titulado «Mercancías no pertenecientes a la Unión en zonas francas»:

«1. Mientras permanezcan en una zona franca, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final, en las condiciones establecidas para dichos regímenes.

En tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca.

[...].»

Síguenos en...

*Reglamento Delegado 2015/2446*

14 Con arreglo al artículo 1 del Reglamento Delegado 2015/2446, rubricado «Definiciones»: «A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[...]

22) “número de referencia maestro” (MRN, por sus siglas en inglés): el número de registro asignado por la autoridad aduanera competente a las declaraciones o notificaciones contempladas en el artículo 5, apartados 9 a 14, del [código aduanero de la Unión], a las operaciones TIR o a las pruebas del estatuto aduanero de mercancías de la Unión;

[...].»

15 La sección 3 del capítulo 1 del título V de este Reglamento Delegado, que incluye los artículos 123 a 127 del Reglamento, establece la normativa relativa a la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión. Según esos artículos, la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión puede aportarse mediante un documento «T2L» o «T2LF», una factura o un documento de transporte indicando el código «T2L» o «T2LF» acompañado de la firma del expedidor o, en su defecto, de la persona interesada, un manifiesto de la compañía marítima o los cuadernos TIR, ATA y los «impresos 302» referidos al transporte de mercancías de conformidad con el Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, hecho en Londres el 19 de junio de 1951.

16 El artículo 178 de dicho Reglamento Delegado, que se titula «Registros», dispone:

«1. Los registros a que se refiere el artículo 214, apartado 1, del [código aduanero de la Unión] deberán contener los datos siguientes:

[...]

b) el MRN o, en su defecto, cualquier otro número o código de identificación de las declaraciones en aduana por medio del cual las mercancías se incluyen en el régimen especial y, cuando se haya ultimado el régimen de conformidad con el artículo 215, apartado 1, del [código aduanero de la Unión], información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen;

c) datos que permitan la identificación inequívoca de los documentos aduaneros que no sean las declaraciones en aduana, de cualesquiera otros documentos pertinentes para la inclusión de las mercancías en un régimen especial y de cualesquiera otros documentos pertinentes para la ultimación del régimen;

[...]

2. En el caso de las zonas francas, los registros deberán contener, además de la información contemplada en el apartado 1, lo siguiente:

a) datos que identifiquen los documentos de transporte relativos a las mercancías que entran o salen de las zonas francas;

[...]

3. Las autoridades aduaneras podrán dispensar de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2, siempre que ello no afecte negativamente a la vigilancia aduanera y a los controles de la utilización de un régimen especial.

[...].»

*Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447*

17 El artículo 226 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 558), que se titula «Número de referencia maestro» y contiene normas de desarrollo del artículo 172 del código aduanero de la Unión, titulado a su vez «Admisión de una declaración en aduana», dispone:

«Salvo en los casos en que la declaración en aduana se presente oralmente o mediante un acto considerado una declaración en aduana, o en que la declaración en aduana adopte la forma de una inscripción en los registros del declarante de conformidad con el artículo 182 del [código aduanero de la Unión], las autoridades aduaneras notificarán a este último la admisión de la declaración en aduana y le facilitarán un MRN para dicha declaración y comunicarán la fecha de admisión de la misma.

El presente artículo no se aplicará hasta las fechas respectivas de implantación del Sistema Automatizado de Exportación y el Nuevo Sistema de Tránsito Informatizado y de mejora de los Sistemas Nacionales de Importación a que se refiere el anexo de la Decisión de Ejecución 2014/255/UE [de la Comisión, de 29 de abril de 2014, por la que se establece el programa de trabajo relativo al código aduanero de la Unión (DO 2014, L 134, p. 46)].»

**Derecho letón**

Síguenos en...



*Decreto n.º 500 del Consejo de Ministros por el que se establecen las normas relativas a los depósitos aduaneros, al depósito temporal y a las zonas francas*

18 El apartado 77 del Ministru kabineta noteikumi Nr. 500 «Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi» (Decreto n.º 500 del Consejo de Ministros por el que se establecen las normas relativas a los depósitos aduaneros, al depósito temporal y a las zonas francas), de 22 de agosto de 2017 (*Latvijas Vēstnesis*, 2017, n.º 173), establece:

«Toda persona en cuya zona franca se almacenen, elaboren, vendan o compren mercancías no pertenecientes a la Unión habrá de llevar un registro de las mercancías almacenadas en la zona franca.»

19 A tenor del apartado 79 del citado Decreto:

«El interesado deberá presentar una relación mensual, en el plazo especificado en la aprobación, de las mercancías no pertenecientes a la Unión que se introdujeron y salieron de la zona franca inscritas en los registros en el mes anterior, que incluya el número del documento aduanero o el número de la carta de porte de las mercancías con el que estas entraron y salieron de la zona franca, o facilitar a los agentes de la Administración tributaria un acceso en línea al sistema de registro de las mercancías.»

*Ley de Procedimiento Administrativo*

20 El artículo 153, apartado 3, de la Administratīvā procesa likums (Ley de Procedimiento Administrativo), de 25 de octubre de 2001 (*Latvijas Vēstnesis*, 2001, n.º 164), dispone:

«Los hechos que se consideren probados en los fundamentos de una sentencia que haya adquirido fuerza de cosa juzgada no habrán de probarse de nuevo al examinar un asunto administrativo en el que participen las mismas partes.»

*Ley del Poder Judicial*

21 El artículo 16, apartados 3 y 4, de la Likums «Par tiesu varu» (Ley del Poder Judicial), de 15 de diciembre de 1992 (*Latvijas Vēstnesis*, 1993, n.º 1/2), establece:

«(3) Conforme al procedimiento establecido por la ley, una sentencia será vinculante para el tribunal cuando examine otros asuntos relacionados con ese asunto.

(4) Tales sentencias tendrán fuerza de ley, serán vinculantes *erga omnes* y deberán ser tratadas con el mismo respeto que las leyes.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

22 La demandante en el litigio principal, Baltic Container, es titular de una autorización para ejercer actividades de carga, descarga y almacenamiento de mercancías en la zona franca del puerto de Riga. La Administración tributaria aprobó los registros, en el sentido del artículo 214 del código aduanero de la Unión, en los que Baltic Container inscribe las mercancías incluidas en zona franca.

23 En un control del registro de las mercancías incluidas en zona franca, la Administración tributaria consideró que determinadas mercancías no pertenecientes a la Unión, en el sentido del artículo 5, punto 24, del código aduanero de la Unión —en el caso de autos, cestos de mimbre plástico—, que habían entrado en zona franca por vía marítima en tres contenedores los días 2 de octubre de 2018, 18 de diciembre de 2018 y 15 de enero de 2019 y habían sido inscritas en los registros de Baltic Container, habían abandonado la zona franca de Riga los días 2 de octubre de 2018, 18 de diciembre de 2018 y 17 de enero de 2019 sin que se aplicara otro régimen aduanero posterior. Por tanto, no se había ultimado el régimen aduanero especial de zona franca. La Administración tributaria concluyó que las mercancías de que se trata habían sido sustraídas a la vigilancia aduanera, lo que, según dicha Administración, había generado una deuda aduanera a cargo de Baltic Container en virtud del artículo 79 del código aduanero de la Unión.

24 Mediante resolución de 19 de julio de 2019, la Administración tributaria requirió a Baltic Container para que abonara determinados derechos de importación, el IVA y las penalizaciones por mora correspondientes a esos dos tributos.

25 Mediante sentencia de 9 de julio de 2021, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) desestimó el recurso de Baltic Container contra esa resolución en lo referido a los derechos de importación y al IVA. Dicho tribunal observó que las mercancías de que se trata habían sido sacadas de la zona franca en cuestión en virtud de tres cartas de porte redactadas de conformidad con el Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo de 5 de julio de 1978, en las que se indicaba el estatuto aduanero de tales mercancías mediante el signo «C», que sirve para designar las «mercancías de la Unión» en el sentido del artículo 5, punto 23, del código aduanero de la Unión, lo que venía acreditado por el sello de la aduana y la firma de un agente de aduanas (en lo sucesivo, «cartas

de porte CMR»). Sin embargo, según esa sentencia, una vez que las referidas mercancías hubieron abandonado la zona franca, los agentes de aduanas apreciaron que carecían de documentos que justificaran su paso del estatuto aduanero de «mercancías no pertenecientes a la Unión» al de «mercancías de la Unión».

26 En efecto, con arreglo a esa sentencia, de las normas aplicables se desprende que una carta de porte CMR puede servir de prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión solo cuando se trata de mercancías que ya tienen ese estatuto y no respecto de mercancías que lo obtienen a raíz de un cambio. Según la sentencia, ese cambio de estatuto aduanero puede demostrarse mediante una declaración en aduana que mencione un MRN o una carta de porte que también mencione un MRN atribuido a una declaración en aduana de ese tipo. Así pues, concluye que una anotación manuscrita que indique «estatuto C», una firma y un sello estampillados en una carta de porte CMR, sin la referencia a un MRN que permita apreciar la aplicación de un régimen aduanero que confiera ese estatuto aduanero a mercancías no pertenecientes a la Unión, no pueden servir de prueba del cambio de dicho estatuto a «mercancías de la Unión».

27 Baltic Container interpuso recurso de casación contra la sentencia de 9 de julio de 2021, a la que se refiere el apartado 25 de la presente sentencia, ante el Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), que es el tribunal remitente.

28 En apoyo de este recurso de casación, Baltic Container alega no haber incumplido ninguna obligación legal como titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca (en lo sucesivo, «titular»), no haber participado conscientemente en la salida ilegal de las mercancías de que se trata de la zona franca en cuestión y no haber tenido conocimiento ni podido tener conocimiento del carácter ilegal de esa salida. En efecto, sostiene haber inscrito esas mercancías en sus registros, de conformidad con la aprobación expedida por la Administración tributaria, y haberlas entregado al transportista de conformidad con unas cartas de porte CMR que, según ella, tenían el sello de la aduana y una anotación firmada por un agente de aduanas que indicaba que el estatuto aduanero de dichas mercancías era el de mercancías de la Unión, lo que considera conforme con la práctica aduanera. Por tanto, Baltic Container concluye que podía confiar en la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca en la que se encontraban esas mercancías.

29 Baltic Container también invoca una sentencia de la Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Riga, Letonia) de 5 de febrero de 2021, mediante la cual ese tribunal anuló las sanciones administrativas impuestas a la demandante en el litigio principal en forma de penalizaciones por los mismos hechos que los controvertidos en el presente asunto. Según esa sentencia, Baltic Container no había infringido el artículo 215, apartado 1, del código aduanero de la Unión, puesto que no había sacado las mercancías de que se trata de la zona franca en cuestión antes de aplicar otro régimen aduanero posterior. En particular, dicho tribunal declaró que no había motivo alguno para considerar que una carta de porte CMR con la anotación «estatuto C» y con el sello aduanero y la firma de un agente de aduanas no baste para incluir esas mercancías en otro régimen aduanero posterior. El mismo tribunal también declaró que existía una práctica aduanera con arreglo a la cual las mercancías se incluyen en otro régimen aduanero posterior cuando la carta de porte CMR correspondiente a las mismas lleva la anotación «estatuto C» certificada por el sello de la aduana.

30 La Administración tributaria alega que, cuando las mercancías de que se trata salieron de la zona franca en cuestión, Baltic Container no veló por que fueran incluidas en otro régimen aduanero posterior ni hizo constar, en sus registros, los datos previstos en el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado 2015/2446. Según la Administración tributaria, solo se puede modificar el estatuto aduanero de mercancías no pertenecientes a la Unión a mercancías de la Unión aplicando otro régimen aduanero posterior una vez que se ha presentado una declaración en aduana identificada mediante un MRN. Así pues, aduce que Baltic Container debió anotar en sus registros un MRN que permitiera identificar la declaración en aduana que había motivado el cambio de estatuto aduanero de las mercancías de que se trata de mercancías no pertenecientes a la Unión a mercancías de la Unión, sin que baste a tal efecto la anotación «estatuto C» que figura en las cartas de porte CMR.

31 El tribunal remitente duda de que Baltic Container pueda controlar el estatuto aduanero de las mercancías de que se trata sobre la base del MRN que figura en las cartas de porte CMR y comprobar la autenticidad de un documento T2L, en virtud del cual una autoridad aduanera de otro Estado miembro habría podido modificar dicho estatuto, puesto que no ha quedado acreditado que esa sociedad hubiese tenido acceso a las bases de datos necesarias para ello. Además, estima que, cuando se realizaron las operaciones controvertidas en el litigio principal,

la práctica de la Administración tributaria consistía en someter todas las mercancías de la Unión a un control aduanero adicional con carácter previo a su salida de la zona portuaria en cuestión y las cartas de porte CMR incluían, como prueba del estatuto aduanero de las mercancías de la Unión, una anotación de ese estatuto firmada por el agente de aduanas y con el sello del punto de control aduanero.

32 El tribunal remitente precisa asimismo que, según el acta por el que las autoridades aduaneras letonas aprobaron la forma en que Baltic Container lleva los registros, esta sociedad debe conservar tales registros en un sistema en línea y permitir a las autoridades aduaneras acceder a dicho sistema. Según esa acta de aprobación, Baltic Container debe conservar los originales o las copias de los documentos de transporte que acompañan a las mercancías que han entrado o salido de la zona franca en cuestión. Si esas mercancías se introducen o sacan de la zona franca mediante la redacción de una declaración en aduana o de una declaración de reexportación que mencionen un MRN, Baltic Container no estará obligada, como titular, a conservar copias de ese MRN por lo que respecta a las referidas mercancías. Según dicho tribunal, para evitar duplicar la información existente en las bases de datos de las aduanas y de las terminales, el citado acto de aprobación fue modificado con posterioridad con la finalidad de que dispusiera que, cuando un cargamento ha sido declarado o incluido en un régimen aduanero y ha recibido un MRN, no será necesario conservar las copias de los documentos de transporte.

33 El tribunal remitente consideró que, en estas circunstancias, procedía preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la normativa aduanera de la Unión relativa a las condiciones de ultimación del régimen aduanero de zona franca y a las obligaciones que incumben a una empresa como Baltic Container en lo que respecta a los datos que debe conservar en sus registros y a la eventual comprobación de un cambio de estatuto aduanero. En caso de que las normas aduaneras de la Unión deban interpretarse en el sentido de que un cambio de estatuto aduanero no puede efectuarse de conformidad con las medidas aplicadas por Baltic Container, el tribunal remitente se pregunta asimismo si puede confiar legítimamente en la práctica de las autoridades aduaneras consistente en indicar en las cartas de porte CMR el estatuto aduanero de las mercancías que salen de las zonas francas.

34 El tribunal remitente también pide que se dilucide si el principio de fuerza de cosa juzgada, reconocido en Derecho nacional y en Derecho de la Unión, le impide llegar a conclusiones distintas de aquellas a las que llegó la Rīgas apgabaltiesas Kriminālietu tiesas kolēģija (Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Rīga) en una sentencia de 5 de febrero de 2021, que ha adquirido firmeza, según la cual Baltic Container no es culpable de incumplir, en el sentido del artículo 79 del código aduanero de la Unión, las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

35 En estas circunstancias, el Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446, en relación con el artículo 214, apartado 1, del código aduanero de la Unión, ultimar el régimen especial de zona franca sin que se haya introducido en el sistema de registro electrónico el MRN que identifica la declaración en aduana en virtud de la cual las mercancías se incluyen en el régimen aduanero posterior?

2) ¿Permiten los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del código aduanero de la Unión y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 que el titular del régimen especial “de zona franca” ultime dicho régimen basándose únicamente en una anotación realizada por un funcionario de la autoridad aduanera en el documento de transporte de las mercancías (CMR) relativa al estatuto aduanero de estas, sin llevar a cabo por sí mismo una comprobación de la validez del estatuto aduanero de dichas mercancías?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿qué nivel de comprobación con arreglo a los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del código aduanero de la Unión y al artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 es suficiente para considerar que el régimen especial “de zona franca” se ha ultimado correctamente?

4) ¿Podía el titular del régimen especial “de zona franca” albergar una confianza legítima a raíz de la confirmación por parte de las autoridades aduaneras de que el estatuto aduanero de las mercancías había pasado de “mercancías no pertenecientes a la Unión” a “mercancías de la Unión”, siendo así que dicha confirmación no indica ni el motivo del cambio de estatuto [aduanero] de las mercancías ni datos que permitan verificar ese motivo?

5) En caso de respuesta negativa a la cuarta cuestión prejudicial, ¿puede constituir un motivo de exención de la deuda aduanera surgida en virtud del artículo 79, apartados 1, letra a), y 3,

letra a), del código aduanero de la Unión, habida cuenta del principio de fuerza de cosa juzgada reconocido en el Derecho nacional y en el Derecho de la Unión, el hecho de que en otro asunto sustanciado ante un órgano jurisdiccional nacional se haya declarado, mediante sentencia firme, que, de acuerdo con los procedimientos establecidos por las autoridades aduaneras, el titular del régimen aduanero no había cometido ninguna infracción en lo que concierne al régimen aduanero [especial de zona franca]?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Primera cuestión prejudicial***

36 Mediante la primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea, en esencia, que es dilucide si el artículo 214, apartado 1, del código aduanero de la Unión y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular indique, en sus registros, que se ha ultimado el régimen aduanero de zona franca en el que fueron incluidas las mercancías de que se trata sin mencionar, en esos registros, el MRN que identifica la declaración en aduana correspondiente a la inclusión de esas mercancías en otro régimen aduanero posterior.

37 El artículo 214, apartado 1, párrafo primero, del código aduanero de la Unión obliga al titular a llevar los registros adecuados, de la forma aprobada por las autoridades aduaneras. Según el citado artículo 214, apartado 1, párrafo segundo, dichos registros contendrán la información y los datos que permitan a las autoridades aduaneras la vigilancia del régimen de que se trate, particularmente en lo relativo a la identificación de las mercancías incluidas en dicho régimen, a su estatuto aduanero y a su circulación.

38 El alcance de esta obligación se precisa en el artículo 178, apartado 1, del Reglamento Delegado 2015/2446, que enumera los datos que los mencionados registros deben contener y que establece, en particular, las condiciones en las que el titular está obligado a incluir en ellos un MRN.

39 Por lo que respecta, más concretamente, al referido artículo 178, apartado 1, letra b), esta disposición enuncia dos obligaciones distintas, a saber, que los registros deben contener, por una parte, el MRN o, en su defecto, cualquier otro número o código de identificación de las declaraciones en aduana por medio del cual las mercancías se incluyen en el régimen especial y, por otra parte, cuando se haya ultimado el régimen, información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen.

40 Pues bien, por lo que respecta a la primera de estas obligaciones, procede señalar, al igual que hace la Abogada General en el punto 41 de sus conclusiones, que, según el artículo 158, apartado 1, del código aduanero de la Unión, para la inclusión en el régimen especial de «zona franca» no es necesaria la declaración en aduana, de modo que, cuando se realiza esa inclusión, no se comunica ningún MRN.

41 La segunda de las obligaciones citadas se refiere a la ultimación del régimen especial en el que fueron incluidas las mercancías de que se trata. De conformidad con el artículo 215, apartado 1, de ese código, el régimen aduanero especial de zona franca puede ultimarse de cuatro maneras diferentes. En primer término, cuando las mercancías objeto del mismo se incluyan en otro régimen aduanero posterior; en segundo término, cuando hayan salido del territorio aduanero de la Unión; en tercer término, cuando se hayan destruido sin producir residuos y, por último, cuando se abandonen en favor del Estado.

42 En el caso de autos, el tribunal remitente indica que los tres cargamentos controvertidos en el litigio principal fueron incluidos en el régimen aduanero especial de zona franca como mercancías no pertenecientes a la Unión y salieron de él poco después como mercancías de la Unión. Pues bien, ese cambio del estatuto aduanero de las mercancías de que se trata solo puede efectuarse tras haber sido incluidas en el régimen aduanero de despacho a libre práctica.

43 En efecto, de conformidad con el artículo 201, apartado 3, del código aduanero de la Unión, el despacho a libre práctica confiere a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión. Por otro lado, del artículo 247, apartado 1, de ese código se desprende que, mientras permanezcan en una zona franca, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser despachadas a libre práctica.

44 Para ello, las mercancías en cuestión son objeto de una declaración en aduana, de conformidad con el artículo 158, apartado 1, del código aduanero, a la que se atribuye un MRN, con arreglo al artículo 1, punto 22, del Reglamento Delegado 2015/2446 y en las condiciones previstas en el artículo 226 del Reglamento de Ejecución 2015/2447.

45 Conforme al artículo 226, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución 2015/2447, salvo cuando la declaración en aduana se presente oralmente o mediante un acto considerado como

tal declaración o cuando adopte la forma de una inscripción en los registros del declarante, las autoridades aduaneras facilitarán al declarante un MRN para dicha declaración.

46 Es cierto que, según su párrafo segundo, el artículo 226 no se aplicará hasta las fechas de implantación del SAE y del NSTI y de la mejora de los sistemas nacionales de importación a que se refiere el anexo de la Decisión de Ejecución 2014/255.

47 No obstante, es pacífico que la primera cuestión prejudicial se basa en dos premisas implícitas. La primera es que los hechos del litigio principal no están comprendidos en ninguno de los tres supuestos concretos expuestos en el mencionado artículo 226, párrafo primero, en los que no se atribuye ningún MRN. La segunda premisa implícita es que estos hechos son posteriores a la fecha de implantación del SAE y del NSTI y de la fecha de mejora de los sistemas letones de importación a que se refiere el anexo de la Decisión de Ejecución 2014/255.

48 Por consiguiente, procede responder a esta cuestión prejudicial partiendo del postulado de que, a diferencia de la inclusión inicial de las mercancías en el régimen especial de zona franca, la posterior inclusión de esas mercancías en el régimen aduanero de libre práctica tuvo que dar lugar a una declaración en aduana y que, consecuentemente, en el momento en que se ultimó el régimen de zona franca, el declarante debió disponer de un MRN que identificase esa declaración.

49 Dicho esto, procede señalar que el segundo requisito establecido en el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado 2015/2446 se limita a exigir que los registros del titular contengan información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen, sin exigir que en ellos figure un MRN.

50 De modo similar, por lo que respecta al artículo 178, apartado 1, letra c), de ese Reglamento Delegado, esta disposición obliga a que los datos que permitan la identificación inequívoca de los documentos a los que se refiere dicha disposición se mencionen en los registros del titular, sin exigir que en ellos figure un MRN.

51 De ello se deduce que esta disposición no obliga al titular a mencionar, en sus registros, el MRN que identifica la declaración en aduana que haya dado lugar a la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca mediante la inclusión de las mercancías de que se trata en el régimen aduanero de despacho a libre práctica.

52 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 214, apartado 1, del código aduanero de la Unión y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el titular incluya, en sus registros, información sobre la forma en que se ha ultimado el régimen aduanero de zona franca y datos que permitan identificar cualquier documento, que no sea una declaración en aduana, relativo a la ultimación, sin mencionar, en esos registros, el MRN que identifica la declaración en aduana correspondiente a la inclusión de las mercancías de que se trata en otro régimen aduanero posterior.

### ***Cuestiones prejudiciales segunda y tercera***

53 Mediante las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del código aduanero de la Unión y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que:

– se oponen a que el titular inscriba en sus registros la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca respecto de determinadas mercancías y que, al hacerlo, se limite a incluir en ellos información referida únicamente a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación del estatuto aduanero de dichas mercancías certificada mediante el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas;

– exigen que el citado titular compruebe la veracidad de tal indicación.

54 En primer lugar, de lo indicado por el tribunal remitente se desprende que las cartas de porte CMR, que llevan la anotación manuscrita «estatuto C» certificada por el sello de aduana y firmada por un agente de aduanas, muestran, ciertamente, que el estatuto aduanero de las mercancías de que se trata pasó del de «mercancías no pertenecientes a la Unión» al de «mercancías de la Unión». No obstante, esas cartas de porte no incluyen información suficientemente explícita sobre la forma concreta en que se ultimó el régimen aduanero especial de zona franca. De ello se deduce que la inclusión, en los registros del titular, de una referencia a esas cartas de porte no cumple el segundo requisito, establecido en el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado 2015/2446, de que en los registros figure información sobre la forma en que se ha ultimado el régimen controvertido, ni tampoco cumple el requisito, incluido

en el artículo 178, apartado 1, letra c), del Reglamento Delegado 2015/2446, de que en esos registros aparezcan datos que permitan la identificación de cualesquiera otros documentos pertinentes para la ultimación del régimen.

55 Dicho esto, hay que tener en cuenta, como ha puesto de manifiesto la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, que el citado artículo 178, apartado 3, establece que las autoridades aduaneras pueden dispensar de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2 de dicho artículo 178, siempre que ello no afecte negativamente a la vigilancia aduanera y a los controles de la utilización de un régimen especial. Así pues, incumbe al tribunal remitente examinar si las autoridades aduaneras letonas, de conformidad con el mismo artículo 178, apartado 3, dispensaron al titular de la obligación de incluir en sus registros información sobre la forma en que se había ultimado el régimen aduanero especial de zona franca y los datos que permitían identificar cualesquiera otros documentos pertinentes para esa ultimación.

56 De ello resulta que el titular puede cumplir sus obligaciones de llevar registros relativos a la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca en el que se incluyen mercancías no pertenecientes a la Unión incorporando, en sus registros, información referida a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación, como anotación estampada por las autoridades aduaneras, de su estatuto aduanero, siempre que dichas autoridades hubiesen dispensado de la obligación de facilitar información más explícita sobre la forma en que se había ultimado ese régimen aduanero especial con arreglo al artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, extremo que, en el litigio principal, corresponde comprobar al tribunal remitente.

57 En segundo lugar, por lo que respecta a la comprobación de la indicación del estatuto aduanero que figura en las cartas de porte CMR, procede señalar, como observa la Abogada General en el punto 55 de sus conclusiones, que el código aduanero no considera ninguna obligación particular del titular comprobar la exactitud de los datos y demás indicaciones que figuran en los documentos que se le transmiten.

58 Es cierto que, como profesional, el titular debe dar muestras de un mínimo de vigilancia. No obstante, en la medida en que de la lectura de una carta de porte no resulte evidente, para cualquier profesional, que la indicación que menciona es dudosa —extremo que, en el litigio principal, corresponde comprobar al tribunal remitente teniendo en cuenta la circunstancia de que la anotación relativa al estatuto de las mercancías de que se trata que figura en las cartas de porte CMR estaba además acreditada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas—, no puede reprocharse al titular que no haya comprobado la exactitud de tal anotación.

59 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del código aduanero de la Unión y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que:

- no se oponen a que el titular inscriba en sus registros la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca respecto de determinadas mercancías y que, al hacerlo, se limite a incluir en ellos información referida únicamente a la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación del estatuto aduanero de dichas mercancías certificada mediante el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, siempre que las autoridades aduaneras hayan autorizado esa modalidad de ultimación con arreglo al citado artículo 178, apartado 3;
- no exigen que el citado titular compruebe la veracidad de tal indicación.

#### ***Cuarta cuestión prejudicial***

60 Mediante la cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que la indicación del estatuto aduanero de mercancías de la Unión que figura en la carta de porte CMR que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de una zona franca, certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, puede generar tal confianza en el titular en cuanto a la validez de un cambio del estatuto aduanero de esas mercancías conforme a la normativa aduanera, aun cuando esa carta no indique el fundamento de dicho cambio.

61 Procede señalar, con carácter preliminar, que esta cuestión prejudicial se plantea para el supuesto de que el tribunal remitente apreciase, a la luz de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que las autoridades aduaneras letonas no adoptaron, con arreglo al artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, un acto formal de

dispensa de las obligaciones previstas en el citado artículo 178, apartado 1, letras b) y c), relativas a la información y a los datos que permitan la identificación inequívoca de los documentos aduaneros referidos a la ultimación del régimen aduanero especial que deben contener los registros del titular.

62 Por otro lado, dado que, como se ha expuesto en el apartado 57 de la presente sentencia, el código aduanero no menciona ninguna obligación especial que incumba al titular de comprobar la exactitud de los datos contenidos en los documentos que se le transmiten, el tribunal remitente se pregunta, en esencia, acerca de las condiciones en las que el titular puede invocar la confianza legítima en la conformidad de sus registros con las obligaciones que se derivan del artículo 178 del Reglamento Delegado 2015/2446.

63 En estas circunstancias, como ha observado la Abogada General en el punto 69 de sus conclusiones, se plantea la cuestión de saber, en concreto, en qué condiciones una práctica administrativa reiterada consistente en colocar en las cartas de porte CMR que acompañan a las mercancías en el momento de su salida de la zona franca una anotación firmada y un sello que indica que esas mercancías han obtenido el estatuto aduanero de mercancías de la Unión puede generar en el titular confianza legítima en que, con arreglo al artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, las autoridades aduaneras han dispensado de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2 de dicho artículo y en que basta con incluir en los registros del titular información referida únicamente a las cartas de porte CMR en las que las autoridades aduaneras pusieron tales anotaciones.

64 Según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión y es vinculante para cualquier autoridad nacional encargada de aplicar el Derecho de la Unión (sentencia de 14 de julio de 2022, *Sense Visuele Communicatie en Handel vof*, C-36/21, EU:C:2022:556, apartado 26 y jurisprudencia citada).

65 De ello resulta que, al aplicar las disposiciones del código aduanero, las autoridades nacionales están obligadas a respetar este principio. Pues bien, el derecho a invocar dicho principio corresponde, como corolario del principio de seguridad jurídica, a todo particular que se encuentre en una situación en la que la Administración le haya hecho concebir expectativas fundadas. Pueden dar lugar a esas expectativas, al margen de la forma en que se comuniquen, las informaciones precisas, incondicionadas y concordantes emanadas de fuentes autorizadas y fiables. En cambio, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la Administración no le ha proporcionado garantías concretas [véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2024, *Lituania y otros/Parlamento y Consejo (Paquete de movilidad)*, C-541/20 a C-555/20, EU:C:2024:818, apartado 616]. Además, el comportamiento de una autoridad nacional encargada de aplicar el Derecho de la Unión que entre en contradicción con una disposición de ese Derecho o con el Derecho nacional que lo aplique no puede infundir confianza legítima en un operador económico (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2022, *Sense Visuele Communicatie en Handel vof*, C-36/21, EU:C:2022:556, apartados 27 y 28 y jurisprudencia citada).

66 A este respecto, hay que señalar que el artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446 no establece normas precisas con arreglo a las cuales las autoridades aduaneras pueden dispensar de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2 de dicho artículo. En estas circunstancias, una práctica administrativa reiterada consistente en considerar que la inclusión, en los registros del titular, de la información relativa a una carta de porte CMR que acompaña a las mercancías de que se trate en el momento de su salida de una zona franca, junto con la indicación del estatuto aduanero certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, basta para ultimar el régimen aduanero especial no es contraria al artículo 178, apartados 1, letras b) y c), y 3, del Reglamento Delegado 2015/2446.

67 Por consiguiente, de observarse esta práctica, el titular puede invocar confianza legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178 del Reglamento Delegado 2015/2446. Así puede ocurrir, en particular, si las autoridades aduaneras indicaron en el pasado al titular de manera precisa, incondicionada y concordante que la inclusión, en sus registros, de datos que permitan la identificación de una carta de porte CMR que contiene esa indicación basta para considerar que ha cumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicho artículo. En ese supuesto, el titular puede albergar confianza legítima en que, de conformidad con el artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, las autoridades aduaneras han dispensado de la obligación de presentar parte de la información a que se refiere el apartado 1 de ese artículo.

68 Consecuentemente, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el principio de confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el titular puede justificar su confianza

legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 sobre la base de una práctica reiterada de las autoridades aduaneras de la que se desprende de manera precisa e incondicionada que la mera inclusión en esos registros de información referida a una carta de porte CMR que acompaña a las mercancías de que se trata en el momento de su salida de una zona franca, junto con la indicación manuscrita del estatuto aduanero certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, basta para cumplir las obligaciones que se derivan de esa disposición.

#### **Quinta cuestión prejudicial**

69 Mediante la quinta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea, en esencia, que se dilucide si el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una disposición nacional relativa a la fuerza de cosa juzgada, que obliga al tribunal de un Estado miembro a anular una deuda aduanera del titular con arreglo al artículo 79 del código aduanero de la Unión, debido a que el tribunal de ese Estado miembro competente para controlar la legalidad de la sanción administrativa impuesta a ese titular por las mismas operaciones aduaneras y por idénticos motivos que aquellos de los que resulta la deuda ha declarado, en una resolución judicial que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, que dicho titular no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

70 Procede comenzar precisando que la respuesta a esta cuestión prejudicial se da para el supuesto de que el tribunal remitente considerase, por una parte, que las autoridades aduaneras no han dispensado formalmente al titular, con arreglo al artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, de las obligaciones pertinentes y, por otra parte, que el titular no puede invocar, en las circunstancias del litigio principal, confianza legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446.

71 Precisado lo anterior, procede recordar que el principio de fuerza de cosa juzgada tiene importancia tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales. En efecto, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de la justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, apartado 92 y jurisprudencia citada).

72 En consecuencia, el Derecho de la Unión no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a inaplicar las normas procesales nacionales que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial, aunque ello permita subsanar una situación nacional incompatible con ese Derecho. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no exige que, para tener en cuenta la interpretación de un precepto aplicable de ese Derecho adoptada por el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional deba, por regla general, reconsiderar su resolución con fuerza de cosa juzgada (sentencia de 2 de abril de 2020, CRPNPAC y Vueling Airlines, C-370/17 y C-37/18, EU:C:2020:260, apartados 89 y 90 y jurisprudencia citada).

73 A falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal, establecer las normas de aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada. No obstante, estas no deben ser menos favorables que las que regulan situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) ni deben estar articuladas de tal manera que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 7 de abril de 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, apartado 100 y jurisprudencia citada).

74 Además, cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios en los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencia de 2 de abril de 2020, CRPNPAC y Vueling Airlines, C-370/17 y C-37/18, EU:C:2020:260, apartado 93).

75 Así, se ha declarado que el principio de efectividad se opone a una interpretación del principio de fuerza de cosa juzgada que obligue al juez nacional a reproducir una interpretación y una aplicación erróneas del Derecho de la Unión por el mero hecho de que, a pesar de tener un objeto diferente, el asunto pendiente ante él versa sobre la misma relación jurídica o sobre la

misma cuestión fundamental zanjada por una resolución judicial que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, tales obstáculos a la aplicación efectiva de las normas del Derecho de la Unión no pueden estar razonablemente justificados por el principio de seguridad jurídica y, por tanto, deben considerarse contrarios al principio de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartados 29 y 31; de 2 de abril de 2020, CRPNPAC y Vueling Airlines, C-370/17 y C-37/18, EU:C:2020:260, apartados 94 a 96, y de 7 de abril de 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, apartados 102 a 104).

76 Pues bien, el tribunal remitente no está obligado a reproducir una interpretación y una aplicación erróneas del Derecho de la Unión derivadas de una resolución judicial que se haya pronunciado, con carácter firme, sobre una relación jurídica o una cuestión fundamental controvertida en un litigio con un objeto diferente.

77 En efecto, en primer término, el asunto juzgado por la Rīgas apgabaltiesas Kriminālietu tiesas kolēģija (Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Riga) y el asunto principal se refieren a las mismas operaciones aduaneras.

78 En segundo término, es cierto que el incumplimiento de una obligación aduanera puede entrañar varias consecuencias jurídicas, como el nacimiento de una deuda aduanera principal, compuesta por derechos de importación e IVA, por una parte, y por las penalizaciones correspondientes, por otra. No es menos cierto que, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el titular adeuda tanto la deuda principal como las correspondientes penalizaciones por mora en virtud de una única resolución de la Administración tributaria y que, en cualquier caso, la deuda principal y las penalizaciones tienen su origen en el supuesto incumplimiento de las mismas obligaciones relativas a los registros del titular que las que fueron objeto del asunto juzgado por la Rīgas apgabaltiesas Kriminālietu tiesas kolēģija (Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Riga).

79 En estas circunstancias, en la medida en que el Derecho letón establece una norma con arreglo a la cual los tribunales de lo contencioso-administrativo están vinculados por las resoluciones de los tribunales penales, la impugnación de este presunto incumplimiento, planteada en el marco de recursos judiciales relativos a las mismas operaciones aduaneras, debe ser resuelta, en principio, de manera uniforme. Pues bien, el principio de efectividad no puede oponerse a la observancia de la fuerza de cosa juzgada de que goza una resolución judicial que ha adquirido firmeza, siempre que no produzca efectos en litigios en los que no se cuestione la legalidad de una misma resolución administrativa o de la calificación jurídica de los hechos relativos a las mismas operaciones aduaneras.

80 Consecuentemente, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una disposición nacional relativa a la fuerza de cosa juzgada, que obliga al tribunal de un Estado miembro a anular una deuda aduanera del titular con arreglo al artículo 79 del código aduanero de la Unión, debido a que el tribunal de ese Estado miembro competente para controlar la legalidad de la sanción administrativa impuesta a ese titular por las mismas operaciones aduaneras y por idénticos motivos que aquellos de los que resulta la deuda ha declarado, en una resolución judicial que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, que dicho titular no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

### Costas

81 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**1) El artículo 214, apartado 1, 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, y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que**

**no se oponen a que el titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca incluya, en sus registros, información sobre la forma en que se ha ultimado el régimen**

Síguenos en...



aduanero de zona franca y datos que permitan identificar cualquier documento, que no sea una declaración en aduana, relativo a la ultimación, sin mencionar, en esos registros, el número de referencia maestro que identifica la declaración en aduana correspondiente a la inclusión de las mercancías de que se trata en otro régimen aduanero posterior.

2) Los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del Reglamento n.º 952/2013 y el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 deben interpretarse en el sentido de que

– no se oponen a que el titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca inscriba en sus registros la ultimación del régimen aduanero especial de zona franca respecto de determinadas mercancías y que, al hacerlo, se limite a incluir en ellos información referida únicamente a la carta de porte redactada de conformidad con el Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo de 5 de julio de 1978, que acompañaba a esas mercancías en el momento de su salida de la zona franca en cuestión, con indicación del estatuto aduanero de dichas mercancías certificada mediante el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, siempre que las autoridades aduaneras hayan autorizado esa modalidad de ultimación con arreglo al citado artículo 178, apartado 3;

– no exigen que el titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca compruebe la veracidad de tal indicación.

3) El principio de confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca puede justificar su confianza legítima en la conformidad de sus registros con el artículo 178, apartado 1, letras b) y c), del Reglamento Delegado 2015/2446 sobre la base de una práctica reiterada de las autoridades aduaneras de la que se desprende de manera precisa e incondicionada que la mera inclusión en esos registros de información referida a una carta de porte redactada de conformidad con el Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo de 5 de julio de 1978, que acompaña a las mercancías de que se trata en el momento de su salida de una zona franca, junto con la indicación manuscrita del estatuto aduanero certificada por el sello de la aduana y firmada por un agente de aduanas, basta para cumplir las obligaciones que se derivan de esa disposición.

4) El Derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una disposición nacional relativa a la fuerza de cosa juzgada que obliga al tribunal de un Estado miembro a anular la deuda aduanera del titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca con arreglo al artículo 79 del Reglamento n.º 952/2013, debido a que el tribunal de ese Estado miembro competente para controlar la legalidad de la sanción administrativa impuesta a ese titular de una autorización para ejercer actividades en zona franca por las mismas operaciones aduaneras y por idénticos motivos que aquellos de los que resulta la deuda ha declarado, en una resolución judicial que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, que dicho titular no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa aduanera de la Unión.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

Síguenos en...