

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 11 de julio de 2024 ([1](#))

Asunto C-376/23

SIA BALTIC CONTAINER TERMINAL
contra
Valsts ieņēmumu dienests

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Augstākā tiesa (Senāts)
(Tribunal Supremo, Letonia)]

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — código aduanero de la Unión — Salida de las mercancías de una zona franca — Obligaciones del titular de una zona franca derivadas del Derecho de la Unión — Deuda aduanera en caso de incumplimiento de obligaciones — Principio de protección de la confianza legítima — Protección de la confianza legítima derivada de una práctica administrativa reiterada — Extensión del efecto de cosa juzgada de una sentencia que anula una sanción impuesta por un incumplimiento de obligaciones aduaneras»

I. Introducción

«*Debes confiar y creer en la gente, de lo contrario la vida se torna imposible*» (Antón Pávlovich Chéjov, escritor y dramaturgo ruso, 1860-1904).

1. ¿La confianza necesaria para la vida comprende también la confianza en una práctica reiterada de la Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión? ¿Hasta dónde llega la protección de tal confianza? ¿Abarca también una actuación ilícita de las autoridades nacionales, no solo desde el punto de vista del Derecho nacional, sino también del Derecho de la Unión? Cuando un tribunal ya ha negado con carácter firme que se haya producido un incumplimiento de obligaciones aduaneras y ha anulado una sanción impuesta en paralelo, ¿puede confiar el interesado en que las autoridades nacionales, en otro procedimiento, no aprecien, pese a todo, un incumplimiento y liquiden la correspondiente deuda aduanera?

2. De todas estas cuestiones fundamentales puede ocuparse el Tribunal de Justicia en el presente procedimiento. En definitiva, se trata de la modificación de una práctica administrativa reiterada de la Administración tributaria letona. Hasta ese momento, las mercancías salían de la zona franca correspondiente en virtud del documento de transporte de las mercancías (en lo sucesivo, «CMR (2) —carta de porte») cuando las autoridades tributarias, tras inspeccionar las mercancías, las identificaban en el CMR-carta de porte como «mercancías de la Unión» con un sello de la aduana y una firma. El titular de la zona franca comprobaba esta formalidad, la registraba y procedía al levante de las mercancías. Según parece, en julio de 2019 la Administración tributaria modificó esta práctica reiterada y reprochó al titular de la zona franca haber levantado las mercancías entre 2018 y julio de 2019 sin anotar un número de referencia maestro. Le corresponde ahora al Tribunal de Justicia decidir si realmente el Derecho de la Unión exigía anotar un número de referencia maestro. El tribunal remitente no ve una respuesta clara a esta cuestión.

3. Sin embargo, anteriormente otro tribunal (la Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Riga, Letonia) había negado (sin remitir el asunto al Tribunal de Justicia) la existencia de un incumplimiento de obligaciones aduaneras. El titular de la zona franca había actuado de conformidad con la práctica habitual de las autoridades tributarias y estas no habían podido mencionar disposición alguna de la que se derivase la obligación de efectuar una comprobación más detallada de mercancías que la Administración tributaria hubiese identificado como «mercancías de la Unión».

4. No obstante, paralelamente, la Administración tributaria liquidó derechos de importación y el IVA contra el titular de la zona franca al considerar que el levante de las mercancías de la zona franca se había producido en incumplimiento de sus obligaciones. En consecuencia, el titular de la zona franca (también) había contraído la deuda aduanera pertinente. El interesado ha impugnado esta decisión.

5. A este respecto, este se pregunta cómo ha de cumplir con las obligaciones que le incumben como titular de una zona franca cuando dos órganos jurisdiccionales nacionales ya han valorado de forma diferente el alcance de dichas obligaciones y la cuestión suscita tantas dudas que ha sido necesario solicitar una interpretación previa del Tribunal de Justicia en Luxemburgo. Asimismo, se pregunta cómo puede él anticipar una modificación retroactiva de una práctica administrativa. Lo que él siempre ha hecho, legítimamente, es confiar en la práctica seguida hasta entonces, máxime cuando tal práctica ha sido confirmada en sentencia firme por un órgano jurisdiccional letón.

II. Marco jurídico

6. El marco legal del Derecho de la Unión respecto al presente asunto es harto complejo. Consta de un total de tres actos jurídicos diferentes: un Reglamento, un Reglamento Delegado y un Reglamento de Ejecución.

A. Derecho de la Unión

1. Reglamento (UE) n.º 952/2013 (3) (en lo sucesivo, «código aduanero»)

7. El artículo 79 del código aduanero regula el nacimiento de la deuda aduanera:

«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; [...]

8. El artículo 158, apartado 1, —integrado en el capítulo 2 («Inclusión de mercancías en un régimen aduanero») — del código aduanero regula la

declaración en aduana de mercancías y la vigilancia aduanera de las mercancías de la Unión:

«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.»

9. Los documentos necesarios al efecto se establecen en el artículo 163 del código aduanero:

«1. Los documentos justificativos exigidos para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías deberán hallarse en posesión del declarante y a disposición de las autoridades aduaneras en el momento en que se presente la declaración en aduana.

2. Los documentos justificativos deberán facilitarse a las autoridades aduaneras cuando así lo exija la legislación de la Unión o se estime necesario a efectos de control aduanero.

3. En algunos casos concretos, los operadores económicos podrán elaborar los documentos justificativos, siempre que lo autoricen las autoridades aduaneras.»

10. La explotación de instalaciones de almacenamiento para el depósito aduanero de mercancías en una zona franca requiere, a tenor del artículo 211, apartado 1, letra b), del código aduanero:

«1. 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.

En la autorización figurarán las condiciones en que se permitirá el uso de uno o más de los regímenes mencionados en el párrafo primero o la explotación de almacenes de depósito.»

11. El artículo 214, apartado 1, del código aduanero regula los registros que se han de llevar en los regímenes aduaneros especiales, entre los que, en virtud del artículo 210, letra b), del código aduanero, figura el depósito en una zona franca:

«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 del código aduanero regula la ultimación de un régimen especial, como la del depósito en una zona franca:

«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.

2. Las autoridades aduaneras ultimarán el régimen de tránsito cuando puedan determinar que el procedimiento ha finalizado correctamente, comparando los datos que obren en poder de las aduanas de partida con aquellos de que disponga la aduana de destino.

3. Las autoridades aduaneras adoptarán todas las medidas necesarias para regularizar la situación de las mercancías para las cuales no se haya ultimado un régimen en las condiciones previstas.

4. Salvo que se disponga de otro modo, la ultimación del régimen se llevará a cabo dentro de un plazo determinado.»

13. En el artículo 7, letra c), del código aduanero se halla, a este respecto, la siguiente habilitación general a la Comisión:

«Se otorgan a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 284, con el fin de determinar lo siguiente:

c) el tipo de información y los datos que han de consignarse en los registros a los que se refieren los artículos 148, apartado 4, y 214, apartado 1.»

2. ***Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 (4) (en lo sucesivo, «Reglamento Delegado»)***

14. El artículo 178, apartados 1, letras b) a d) y f); 2 y 3, del Reglamento Delegado dispone lo siguiente:

«1. Los registros a que se refiere el artículo 214, apartado 1, del [c]ódigo 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 [c]ódigo, 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;
- d) datos de las marcas, los números de identificación, la cantidad y naturaleza de los bultos, la cantidad y la designación comercial o técnica habituales de las mercancías y, cuando proceda, las marcas de identificación del contenedor necesarias para la identificación de las mercancías;

[...]

- f) el estatuto aduanero de las mercancías;

[...]

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;
- b) datos relativos a la utilización o [a]l consumo de mercancías cuyo despacho a libre práctica o importación temporal no implique la aplicación de derechos de importación o de medidas establecidas en el marco de la política comercial o agrícola común de conformidad con el artículo 247, apartado 2, del [c]ódigo.

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.»

3. *Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 (5) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»)*

15. De los artículos 199 y siguientes del Reglamento de Ejecución se deduce cómo se ha de probar el estatuto aduanero de mercancías de la Unión. El artículo 200, apartados 1, 3 y 4, del Reglamento de Ejecución establece:

«1. La aduana competente deberá visar y registrar los medios de prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión contemplados en el artículo 199, apartado 1, letras b) y c), del presente Reglamento, salvo en los casos contemplados en el artículo 128, apartado 1, del Reglamento Delegado [...] 2015/2446 y comunicar el MRN de los mismos al interesado.

[...]

3. Los medios de prueba contemplados en el apartado 1 deberán presentarse en la aduana competente donde se presenten las mercancías tras su reintroducción en el territorio aduanero de la Unión, indicando su MRN.

4. La aduana competente supervisará la utilización de los medios de prueba contemplados en el apartado 1 con el fin de garantizar, en particular, que estos no se empleen en relación con mercancías distintas de aquellas para las que se hayan expedido.»

16. El artículo 211 del Reglamento de Ejecución se refiere a la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión cuyo valor no exceda de 15 000 euros y presenta el siguiente tenor:

«El estatuto aduanero de la Unión de las mercancías cuyo valor no exceda de 15 000 [euros] podrá acreditarse mediante la presentación de la factura o del documento de transporte conexos a condición de que estos cubran exclusivamente mercancías que dispongan del estatuto aduanero de mercancías de la Unión.»

17. El artículo 226 del Reglamento de Ejecución explica el MRN del siguiente modo:

«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 [c]ódigo, 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.»

B. Derecho letón

18. El artículo 153, apartado 3, de la Administratīvā procesa likums (Ley de Procedimiento Administrativo) 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.»

19. El artículo 16, apartados 3 y 4, de la Likums «Par tiesu varu» (Ley del Poder Judicial) 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.»

20. El Ministru kabineta 2017.gada 22.augusta noteikumi Nr. 500 «Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi» (Decreto n.º 500 del Consejo de Ministros, de 22 de agosto de 2017, por el que se establecen las normas relativas a los depósitos aduaneros, el depósito temporal y las zonas francas) dispone, en su apartado 77, que toda persona en cuya zona franca se almacenen mercancías no pertenecientes a la Unión habrá de llevar un registro de las mercancías almacenadas en la zona franca. Con arreglo al apartado 78, los registros deben incluir los datos mencionados, en particular, en el artículo 178, apartados 1, letras b) y c), y 2, del Reglamento Delegado 2015/2446. El apartado 79 exige que el registro relativo a las mercancías no pertenecientes a la Unión incluya el número de documento aduanero o el número de carta de porte de las mercancías con el que estas entraron y salieron de la zona franca.

III. Hechos y procedimiento prejudicial

21. SIA BALTIC CONTAINER TERMINAL (en lo sucesivo, «demandante») es titular de una autorización para la carga, descarga y

almacenamiento de mercancías en la zona franca del puerto franco de Riga y tiene la obligación de llevar un registro de las mercancías presentes en dicha zona.

22. El Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria letona; en lo sucesivo, «Administración tributaria») procedió a un control de las mercancías que se hallaban en la zona franca de la demandante y constató que, en tres ocasiones en 2018 y 2019, mercancías que se hallaban en la zona franca habían salido de dicha zona sin ser incluidas en un régimen aduanero posterior y que, por lo tanto, no se había ultimado el régimen especial de «zona franca». La Administración tributaria concluyó que dichas mercancías habían sido efectivamente sustraídas a la vigilancia aduanera, por lo que (también) la demandante había contraído una deuda aduanera con arreglo al artículo 79, apartados 1, letra a), y 3, letra a), del código aduanero.

23. Para su salida de la zona franca, las mercancías en cuestión fueron entregadas sobre la base de los CMR-carta de porte, en los que se indicaba el estatuto aduanero de las mercancías como «mercancías de la Unión» («C»). Esto había sido corroborado por un funcionario de la autoridad aduanera mediante la colocación del sello de la aduana y de su firma, de conformidad con la práctica habitual, aunque esta no estuviese expresamente prevista por la ley. Según dicha práctica, la Administración tributaria procedía a un control del estatuto aduanero de las mercancías antes de que estas abandonaran el puerto y lo anotaba en los documentos de transporte. Sin embargo, una vez que las mercancías habían salido de la zona franca, los funcionarios de la aduana comprobaron que no disponían de documentos que justificasen el cambio del estatuto aduanero de las mercancías controvertidas de «mercancías no pertenecientes a la Unión» («N») a «mercancías de la Unión» («C»).

24. Mediante resolución de la Administración tributaria de 19 de julio de 2019, se impuso a la demandante la obligación de abonar a las arcas públicas los derechos de importación y el impuesto sobre el valor añadido, junto con el recargo por demora correspondiente. La demandante recurrió la resolución ante los tribunales.

25. La Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) desestimó el recurso. Consideró que la mera colocación del sello y de la firma en el CMR-carta de porte no podía certificar el estatuto aduanero de mercancías de la Unión de mercancías que habían sido importadas como mercancías no pertenecientes a la Unión. Del CMR-carta de porte únicamente no era posible deducir en qué régimen aduanero posterior se habían incluido las mercancías. Para modificar el estatuto de estas era necesaria una declaración con el número de referencia maestro (*Master Reference Number*; en lo sucesivo, también «MRN») o un

CMR-carta de porte en el que figuraran el sello de la aduana y el número MRN, lo cual no sucedía en el caso de autos.

26. La demandante interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia).

27. La demandante considera que no se ha realizado el supuesto de hecho del artículo 79, apartados 1, letra a), y 3, letra a), del código aduanero, por lo que no ha contraído deuda aduanera alguna. Afirma que llevó los registros requeridos con arreglo a la autorización expedida por la Autoridad tributaria y entregó las mercancías al transportista sobre la base de los CMR-carta de porte presentados. De conformidad con la práctica habitual de la Administración tributaria, en dichos documentos podían verse el estatuto de las mercancías indicado por el funcionario de aduanas (es decir, que eran mercancías de la Unión), la firma del funcionario de la autoridad aduanera y el sello de la aduana. Por lo tanto, a su parecer, podía considerar que habían sido despachadas a libre práctica, con lo que se había ultimado el régimen especial de «zona franca».

28. Paralelamente, la demandante impugnó ante la Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu kolēģija (Sección de lo Penal del Tribunal Regional de Riga) una sanción administrativa que le había sido impuesta por los mismos hechos. Mediante sentencia de 5 de febrero de 2021, dicho tribunal anuló la sanción administrativa con el argumento de que la demandante no había infringido las disposiciones del procedimiento aduanero y había actuado conforme a la práctica habitual de las autoridades aduaneras. En particular, afirmó que la Administración tributaria no había podido señalar ninguna disposición legal que obligase a la demandante a comprobar otros datos relativos a la validez del cambio de estatuto de las mercancías, aparte de la confirmación de las autoridades aduaneras.

29. Según el tribunal remitente, en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal era práctica habitual de la Administración tributaria que los funcionarios de la autoridad aduanera procedieran a la comprobación del estatuto aduanero antes de que las mercancías salieran de la zona franca y colocaran en los documentos salientes (generalmente CMR-carta de porte) las anotaciones correspondientes (estatuto aduanero de la mercancía, sello del punto de control de la aduana y firma del funcionario de la aduana). También el procedimiento que se sigue actualmente prevé que el propio funcionario de la aduana corrobore el cambio de estatuto aduanero de las mercancías y que la demandante, confiando en la información proporcionada por este, ultime el régimen especial de «zona franca».

30. En consecuencia, la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia) ha suspendido el procedimiento y ha remitido al Tribunal de Justicia

las siguientes cinco cuestiones prejudiciales conforme al procedimiento del artículo 267 TFUE:

- «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 [CMR-carta de porte] 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 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 “de zona franca”?»

31. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas la demandante, Letonia y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista, con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

32. Las cinco cuestiones prejudiciales versan, en esencia, sobre dos aspectos. Las dos primeras cuestiones prejudiciales se refieren a las obligaciones aduaneras de registro y comprobación que incumben al titular de una autorización para el régimen especial de zona franca (en lo sucesivo, «titular de la zona franca») que procede al levante de dicho régimen de unas mercancías no pertenecientes a la Unión que estaban depositadas en él (véase la sección A). La quinta cuestión prejudicial, en cambio, versa sobre la extensión del efecto de cosa juzgada de una sentencia, en virtud de la legislación nacional, en la que se niega (posiblemente de forma contraria al Derecho de la Unión) la existencia de un incumplimiento del deber de diligencia por parte del titular de una zona franca (sección B.2). Pero antes de eso es preciso abordar la cuarta cuestión prejudicial, relativa a la protección de la confianza legítima del titular de una zona franca que se atuvo a la práctica mantenida hasta entonces por la Administración tributaria del Estado miembro, aunque esta pudiese haber sido contraria al Derecho de la Unión (sección B.1).

A. Sobre la interpretación del código aduanero de la Unión

33. La demandante, en su condición de titular de una zona franca, recibió una liquidación de derechos de importación (en lo sucesivo, «deuda aduanera»). La deuda aduanera del titular de una zona franca se basa en el artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero. Tiene su origen en el incumplimiento de una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero. No le consta al Tribunal de Justicia si la deuda aduanera del declarante nacida con el despacho a libre práctica ha sido finalmente satisfecha.

34. Si bien al titular de una zona franca le incumben obligaciones especiales (6) cuyo incumplimiento puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera, se trata simplemente de una deuda solidaria adicional (véase el artículo 84 del código aduanero) por el propio incumplimiento de obligaciones dirigidas, en definitiva, a la correcta recaudación de la deuda aduanera. La deuda aduanera (originaria) del declarante (artículo 77, apartado 3, del código aduanero) sigue existiendo.

1. Sobre la obligación de registrar un «MRN»

35. La demandante no registró ningún MRN ni lo introdujo en el sistema electrónico. Con su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber si el Derecho de la Unión exigía el registro e introducción del MRN en el sistema, de modo que su omisión constituye un incumplimiento de obligaciones necesarias para la determinación de una deuda aduanera.

36. En este sentido, es fundamental aclarar si el titular de una zona franca debe registrar siempre un MRN para evitar que, junto a la deuda aduanera del declarante, él también contraiga una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartados 1, letra a), y 3, del código aduanero. El artículo 214, apartado 1, del código aduanero regula los registros que se han de llevar en los regímenes aduaneros especiales. Entre estos está, con arreglo al artículo 210, letra b), del código aduanero, el depósito en una zona franca.

37. A tenor del artículo 214, apartado 1, del código aduanero, el «titular del régimen» (en este caso, el titular de la zona franca) debe 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.

38. A efectos de la explotación de instalaciones de almacenamiento para el depósito aduanero de mercancías en una zona franca es necesaria una autorización de las autoridades, con arreglo al artículo 211, apartado 1, letra b), del código aduanero. Por lo general, en dicha autorización se imponen obligaciones de registro concretas, dirigidas a documentar y supervisar la ultimación de dicho régimen especial mediante la inclusión en otro régimen aduanero (con frecuencia, el despacho a libre práctica): véase el artículo 77, apartado 1, letra a), del código aduanero. Sin embargo, de la petición de decisión prejudicial no se deduce el contenido exacto de la autorización a la demandante en el presente asunto.

39. Más allá de las obligaciones de registro que puedan derivarse de la autorización, el artículo 7, letra c), del código aduanero faculta a la Comisión para adoptar actos delegados que regulen el tipo de información y los datos que han de consignarse en los registros a los que se refiere el artículo 214, apartado 1, del código aduanero. En consecuencia, el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado dispone que los registros a que se refiere el artículo 214, apartado 1, del código aduanero deben incluir «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 [c]ódigo, información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen».

40. De ello ya se desprende que el registro del MRN en ningún caso es obligatorio.

41. Por una parte, el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado, en su primera alternativa, solo habla del MRN, a partir del cual se pueden identificar las declaraciones en aduana «por medio [de las cuales] las mercancías se incluyen en el régimen especial». Para la inclusión en el régimen especial de «zona franca» no es necesaria la declaración en aduana (véase el artículo 158, apartado 1, del código aduanero). Por lo tanto, solo se puede referir a la inclusión en otro régimen especial. Sin embargo, en el caso de autos las mercancías no se incluyeron en otro régimen especial (con arreglo al título VII del código aduanero), sino en el régimen «normal» del título VI del código aduanero (despacho a libre práctica). Para este caso, el artículo 178, apartado 1, letra b), primera alternativa, del Reglamento Delegado no exige el registro del MRN.

42. Por otra parte, el propio artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado parte de la premisa de que no en toda declaración en aduana debe designarse el MRN. Así lo confirma el artículo 226 del Reglamento de Ejecución, con arreglo al cual las autoridades aduaneras ciertamente deben notificar al declarante (y no al titular de la zona franca) dicho MRN para su declaración. Sin embargo, esto no se aplicará a todas las declaraciones en aduana 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. No se ha informado al Tribunal de Justicia de si este era el caso en el presente asunto.

43. Dado que la Administración tributaria comunica el MRN al declarante (y no al titular de la zona franca), el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado solo exige expresamente al titular de la zona franca el registro de dicho número cuando dispone de él. De lo contrario, sus obligaciones de registro quedan satisfechas si registra cualquier otro número o código que permita identificar las mercancías. En consecuencia, del código aduanero y del Reglamento Delegado (como acertadamente alega la Comisión) no se deduce la obligación de registrar el MRN, máxime cuando las mercancías no han sido incluidas en un régimen especial.

44. A ello se añade lo dispuesto en el artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado, con arreglo al cual las autoridades aduaneras pueden dispensar de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2. Así pues, el Derecho de la Unión no exige

necesariamente el registro del MRN. Lo que queda por determinar es si el Derecho nacional (que obliga a las autoridades aduaneras) o la propia autoridad aduanera nacional han dispensado de tal registro. De ser así, la omisión de este no puede originar deuda aduanera alguna.

45. Dicha dispensa podría deducirse también en el presente asunto, por ejemplo, de la práctica administrativa constante de las autoridades aduaneras letonas, descrita por el tribunal remitente. Según este, en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, era práctica habitual de la Administración tributaria que los funcionarios de la autoridad aduanera procedieran a la comprobación del estatuto aduanero antes de que las mercancías salieran de la zona franca y colocaran en los documentos salientes (generalmente CMR-carta de porte), las anotaciones correspondientes (estatuto aduanero de la mercancía, sello del punto de control de la aduana y firma del funcionario de la aduana). Obviamente, con ello se satisfacían las obligaciones de registro existentes hasta entonces.

46. El Derecho de la Unión no impone requisitos especiales a tal dispensa. Por lo tanto, también es concebible una dispensa tácita al requisito de registro que establece el artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado, máxime teniendo en cuenta que no son extrañas al Derecho aduanero (como a cualquier procedimiento multitudinario) las declaraciones tácitas. Así, con arreglo al artículo 158, apartado 2, del código aduanero, en relación con los artículos 135 y siguientes y 141 del Reglamento Delegado, existe incluso la posibilidad de presentar declaraciones orales o mediante actos concluyentes. Se ha de ver si en la reiterada práctica administrativa (como la que describe el tribunal remitente) se aprecia una dispensa expresa o tácita de la Administración tributaria y solo a dicho tribunal corresponde realizarla.

47. En consecuencia, la respuesta a la primera cuestión prejudicial ha de ser en el sentido de que el artículo 214 del código aduanero, en relación con el artículo 178 del Reglamento Delegado, no exige necesariamente y en todo caso al titular de la zona franca registrar un MRN para cumplir con sus obligaciones de registro allí establecidas. Antes bien, permite a las autoridades aduaneras admitir formas diferentes de registro, ya sea expresamente o por actos concluyentes.

2. *Ultimación del régimen de «zona franca»*

48. En la primera cuestión prejudicial el tribunal remitente interesa asimismo si es conforme con el artículo 214 del código aduanero ultimar un régimen especial de «zona franca» sin registrar un MRN. Se hace así referencia a la segunda alternativa del artículo 178, apartado 1, letra b), del Reglamento Delegado, con arreglo a la cual también se ha de registrar la información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen.

49. La ultimación de un régimen aduanero especial (en este caso, el de «zona franca») en virtud del artículo 215 del código aduanero debe distinguirse del cumplimiento de las obligaciones de registro con arreglo al artículo 214 del código aduanero, antes examinado. En efecto, la ultimación se produce solamente cuando las mercancías han sido incluidas en otro régimen aduanero posterior. En el caso de autos, las mercancías fueron despachadas a libre práctica (título VI del código aduanero) y su estatuto cambió de «no pertenecientes a la Unión» a «mercancías de la Unión».

50. La Administración tributaria simplemente ya no sabe por qué sucedió tal cosa. De igual manera, de las observaciones escritas de Letonia no se deduce por qué motivo un funcionario de aduanas habría de inscribir una «C» (para mercancías de la Unión) en el CMR-carta de porte y sellar y firmar este último si las mercancías no pertenecían a la Unión. En cualquier caso, se despacharon tras ser comprobadas por una persona. Si este despacho se llevó a cabo correctamente (en particular, si existía la correspondiente declaración en aduana) y si el declarante satisfizo la deuda aduanera resultante es, en todo caso, irrelevante a efectos de la ultimación del régimen de «zona franca».

51. No obstante, el Derecho de la Unión no prescribe de forma taxativa cómo ha de efectuar los correspondientes registros el titular de una zona franca (véanse los puntos 35 y siguientes de las presentes conclusiones). En último término, depende de la legislación nacional (contenido de la autorización o dispensa por la Administración tributaria de determinadas obligaciones de registro) si es posible la ultimación del régimen especial de «zona franca» mediante el registro de un CMR-carta de porte provisto del sello y de la firma de la Administración tributaria. Así pues, solo el tribunal remitente puede apreciar este extremo.

52. Si de la práctica reiterada se deduce que las mercancías fueron despachadas al declarante y su estatuto de mercancías de la Unión quedó corroborado en el CMR-carta de porte mediante el sello y la firma de un funcionario tributario y si esto solamente sucede en casos de despacho a libre práctica, parece que la documentación de dicho CMR-carta de porte basta para documentar también la ultimación del régimen especial de «zona franca» mediante el despacho a libre práctica. En ello puede residir una dispensa, expresa o tácita, de otros posibles requisitos de prueba, admitida por el Derecho de la Unión.

3. Deber de comprobación y alcance de la comprobación referidos a la validez del estatuto aduanero de las mercancías (cuestiones prejudiciales segunda y tercera)

53. Con sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, el tribunal remitente desea aclarar si los artículos 214, apartado 1, y 215, apartado 1, del

código aduanero permiten al titular de una zona franca ultimar el régimen de «zona franca» sin haber comprobado por sí mismo la validez del estatuto aduanero de las mercancías y cuál es el alcance, en su caso, de tal obligación.

54. Estas cuestiones prejudiciales se plantean en un contexto en que es posible incluir mercancías en una zona franca sin declaración en aduana, para posteriormente incluirlas en otros regímenes aduaneros, generalmente mediante una declaración en aduana por parte del declarante. Por otro lado, en una zona franca pueden depositarse, por ejemplo, mercancías de diferente tipo (de la Unión y no pertenecientes a la Unión) (véase el artículo 177 del Reglamento Delegado). En la mayoría de los casos, las mercancías depositadas en una zona franca se incluyen a continuación en otro régimen aduanero especial (título VII del código aduanero; por ejemplo, régimen de importación temporal o de perfeccionamiento) o se despachan a libre práctica (título VI del código aduanero). Para ello se recurre a una declaración en aduana (artículo 158, apartado 1, del código aduanero) por parte de un tercero (es decir, por lo general, no por el propio titular de la zona franca).

55. Por otro lado, respecto a la cuestión que aquí se debate, relativa al deber de comprobación del titular de una zona franca y a su alcance, es importante señalar que, con arreglo al artículo 188 del código aduanero, la comprobación de una declaración en aduana corresponde únicamente a la autoridad aduanera. Esta, de conformidad con el artículo 189, puede examinar las mercancías, entre otras medidas. En cambio, en el código aduanero no es posible encontrar obligaciones de comprobación que incumban al titular de la zona franca. Asimismo, a tenor del artículo 194 del código aduanero, el levante de las mercancías corre a cargo únicamente de las autoridades aduaneras (y no de particular alguno) cuando se cumplan las condiciones para incluirlas en el régimen de que se trate. Con arreglo al artículo 195, apartado 1, del código aduanero, el levante de las mercancías a favor del declarante solo se produce cuando se haya satisfecho la deuda aduanera correspondiente o se haya constituido una garantía al respecto. En Letonia, según parece, el levante de las mercancías por parte de la autoridad aduanera se realizaba en la práctica mediante el sellado y firma del CMR-carta de porte.

56. En cambio, el régimen especial de «zona franca» se regula en los artículos 210 y siguientes del código aduanero. Sin embargo, tampoco se halla en dicha sección obligación alguna de controlar el contenido de la declaración en aduana efectuada por un tercero. Más aún, en el artículo 214 del código aduanero se recogen las obligaciones de registro antes mencionadas (véanse los puntos 35 y siguientes de las presentes conclusiones). El artículo 215 del código aduanero establece cuándo está ultimado un régimen especial (como el de «zona franca»), siendo el supuesto

principal el de inclusión de las mercancías en otro régimen aduanero posterior.

57. Por otro lado, el artículo 214, apartado 1, segunda frase, del código aduanero aclara que los 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. En cambio, el artículo 214 tampoco habla de la validez del estatuto aduanero ni de la comprobación de dicha validez.

58. De ello también se deduce que solo se han de llevar registros del estatuto aduanero, pero no que proceda comprobar la veracidad material de este estatuto. A este respecto, se ha de atender de nuevo (algo que parece pasar por alto la Comisión) a las obligaciones de prueba vigentes en Letonia. Si la Administración tributaria (ya sea de forma expresa o por actos concluyentes) ha dispensado de otros medios de prueba, aparte del CMR-carta de porte provisto de sello sobre el estatuto de las mercancías y la firma del funcionario de la aduana (véase el artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado), no cabe deducir tampoco ningún otro deber de prueba, ni siquiera ningún otro deber de comprobación. Corresponde al tribunal remitente determinar si esto es así.

59. En consecuencia, la demandante no estaba obligada a comprobar por qué se había estampado el sello en el CMR-carta de porte y por qué las autoridades aduaneras habían declarado en él que las mercancías eran mercancías de la Unión. Y tampoco parece que fuese posible realizar efectivamente esta comprobación.

60. En efecto, el estatuto aduanero de las mercancías se deduce de la declaración en aduana efectuada por otra persona, cuya comprobación corresponde a las autoridades aduaneras. Si posteriormente las mercancías, por decisión de dichas autoridades, son despachadas a libre práctica, su estatuto cambia de no pertenecientes a la Unión a mercancías de la Unión. Según parece (véase la cuarta cuestión prejudicial), así lo confirmó en el caso de autos el funcionario de la aduana mediante el sello y la firma estampados en el CMR-carta de porte. No resulta ni necesario ni posible que otro particular lleve a cabo de nuevo tal comprobación. De igual manera, según expone el tribunal remitente y se deduce de las observaciones de la demandante, en el actual procedimiento solamente la Administración tributaria realiza cambios de estatuto en el sistema electrónico de la demandante, sin que esta pueda verificar que son correctos.

61. El control de la conformidad a Derecho y, *ad maiorem*, de la validez de una resolución administrativa corresponde habitualmente a otra autoridad

(superior) o a un órgano jurisdiccional, pero no a un particular. Si no existen motivos para apreciar una falsificación de las pruebas presentadas (en el caso de autos, sobre el estatuto aduanero de las mercancías), el código aduanero no impone al titular de la zona franca, más allá de las obligaciones de registro, ningún otro deber de comprobación acerca de si dicho estatuto es realmente «válido».

62. En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que la ultimación del régimen aduanero especial de «zona franca» no exige que el titular de la zona franca compruebe el estatuto de las mercancías certificado por la Administración tributaria. Puede ser al contrario si existen motivos para apreciar una falsificación del certificado. En último término, la forma que ha de presentar dicho certificado y cómo se ha de acreditar el estatuto de las mercancías despachadas se determina en la legislación nacional (puesto que, en virtud del artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado, las autoridades aduaneras pueden dispensar de parte de la información).

B. Con carácter subsidiario: sobre la protección de la confianza legítima y la extensión del efecto de cosa juzgada (cuestiones prejudiciales cuarta y quinta)

63. Mediante las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta, el tribunal remitente desea dilucidar, en esencia, si la demandante (en caso de que las mercancías no fuesen de la Unión y hubiera debido comprobarlo antes de dejarlas salir de la zona franca) puede invocar, al menos, cierta protección de la confianza legítima. A favor de una respuesta afirmativa cabe aducir, por un lado, que la Administración tributaria confirmó el estatuto de mercancías de la Unión mediante su sello y firma en el CMR-carta de porte. Por otro lado, otro tribunal ya había negado con carácter firme la existencia de una infracción del artículo 79 del código aduanero. Sin embargo, tal infracción es necesaria para que el titular de la zona franca contraiga una deuda aduanera (adicional). Por lo tanto, el carácter firme de la mencionada resolución también podría oponerse a la liquidación de una deuda aduanera.

64. En cualquier caso, ambas cuestiones solo se plantean en caso de que exista realmente una infracción de los requisitos de prueba que contiene el artículo 214 del código aduanero en relación con el artículo 178 del Reglamento Delegado. A su vez, esto depende, en virtud del artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado, de la decisión entonces vigente de la autoridad aduanera letona sobre el alcance de las obligaciones de prueba. Como ya se ha expuesto (puntos 44 y siguientes de las presentes conclusiones), en su práctica reiterada las autoridades aduaneras dispensaban de mayores pruebas, por lo que todo apunta en contra de que exista una deuda aduanera adicional de la demandante.

65. Solo en caso de que el Tribunal de Justicia llegue a una conclusión diferente o que, pese a todo, el tribunal remitente aprecie un incumplimiento de obligaciones aduaneras por parte de la demandante, se plantean las referidas cuestiones prejudiciales. Así pues, estas se examinan únicamente con carácter subsidiario.

1. Protección de la confianza legítima ante una práctica administrativa contraria al Derecho de la Unión

66. 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. (7) Por consiguiente, las autoridades nacionales deben observar este principio cuando apliquen las disposiciones del código aduanero y del Reglamento Delegado.

67. No obstante, el principio de protección de la confianza legítima no puede invocarse en contra de un precepto preciso de un texto del Derecho de la Unión. (8) No parece existir en el caso de autos tal precepto preciso en virtud del cual la demandante debiese registrar necesariamente el MRN y no bastase con el sello y la firma de la Administración tributaria. Asimismo, no se deduce precepto alguno con arreglo al cual el titular de una zona franca deba comprobar el motivo del cambio de estatuto de las mercancías (véanse los puntos 35 y siguientes de las presentes conclusiones). Por otro lado, un tribunal nacional negó la existencia de tales obligaciones y otro más alberga dudas al respecto, por lo cual ha solicitado asistencia al Tribunal de Justicia. Así pues, aunque el Tribunal de Justicia llegase a una conclusión diferente, en ningún caso podría hablarse de un «precepto preciso» en el sentido de la citada jurisprudencia.

68. Por lo tanto, cabe considerar una protección de la confianza legítima con arreglo al Derecho de la Unión. Esta requiere que los actos de las autoridades administrativas hayan generado, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable. (9)

69. Así parece ocurrir también en el caso de autos. Es obvio que la demandante confió en que había cumplido con sus obligaciones de registro cuando registró el CMR-carta de porte en el que la autoridad aduanera, previa comprobación, había anotado el estatuto de las mercancías mediante su sello y firma, de lo cual se deducía la inclusión en un régimen aduanero posterior (en el caso de autos, el despacho a libre práctica). Con ello, a su parecer, quedó debidamente ultimado el régimen de «zona franca». Esta confianza se basa en la práctica administrativa reiterada de las autoridades tributarias letonas (descrita por el tribunal remitente), probablemente condicionada por las necesidades de un procedimiento multitudinario. Una práctica administrativa reiterada que (como ya se ha expuesto) no es manifiestamente

contraria al Derecho de la Unión puede fundamentar la expectativa, razonable y legítima, de que dicha práctica no se modifique con efectos retroactivos.

70. Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que puede fundamentar una confianza legítima una práctica administrativa reiterada consistente en que, tras la comprobación por la autoridad aduanera, se anota en el CMR-carta de porte el estatuto de las mercancías mediante el sello y la firma, práctica que en el pasado siempre ha permitido ultimar válidamente el régimen de «zona franca». Lo mismo sucede cuando en el documento no se detalla el motivo del cambio de estatuto. En cualquier caso, ello no es manifiestamente contrario al Derecho de la Unión, pues este admite que las autoridades aduaneras nacionales establezcan requisitos de prueba diferentes (véanse los puntos 44 y siguientes de las presentes conclusiones).

2. Extensión del efecto de cosa juzgada de una resolución contraria al Derecho de la Unión

71. Con la quinta cuestión prejudicial, que también se ha de responder solamente con carácter subsidiario, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el principio de cosa juzgada puede oponerse en el caso de autos a la liquidación de una deuda aduanera con arreglo al artículo 79, apartados 1, letra a), y 3, letra a), del código aduanero.

72. El antecedente de esta cuestión reside en un procedimiento relativo a la sanción administrativa impuesta a la demandante en que se negó con carácter firme que esta hubiese incumplido obligaciones aduaneras. Según parece, en dicho procedimiento intervenía también la Administración tributaria. Con arreglo a la legislación nacional vigente, los hechos que se consideren probados en los fundamentos de una sentencia que haya adquirido fuerza de cosa juzgada no han de probarse de nuevo al examinar un asunto administrativo en el que participen las mismas partes (artículo 153, apartado 3, de la Ley de Procedimiento Administrativo). Además, una sentencia será vinculante para el tribunal cuando examine otros asuntos relacionados con ese asunto (artículo 16, apartados 3 y 4, de la Ley del Poder Judicial). Dado que el tribunal anterior no apreció incumplimiento alguno de las obligaciones derivadas del código aduanero, el tribunal remitente se ve impedido para reconocer una deuda aduanera que requiere de un incumplimiento de tales obligaciones.

73. El principio de cosa juzgada reviste gran importancia, tanto en el Derecho 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 recta 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 haber expirado los plazos previstos para el ejercicio de tales recursos. (10)

74. Por otro lado, 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. (11)

75. A falta de normativa de la Unión en la materia, el sistema de aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada se rige por el ordenamiento jurídico de los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal de estos. No obstante, no debe ser menos favorable que la normativa correspondiente a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar articulado de tal manera que haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). (12) Sin embargo, este último solo entra en juego de forma condicionada, pues en el presente asunto la extensión del efecto de cosa juzgada de una sentencia (posiblemente, contraria al Derecho de la Unión) en perjuicio del Estado miembro no dificulta el ejercicio de los derechos de los particulares.

76. No obstante, el principio de efectividad se opone al principio de cosa juzgada reconocido en el Derecho nacional cuando una resolución firme contraria al Derecho de la Unión resulta vinculante también para otros períodos que no son objeto de la sentencia firme, ya que en tal caso se haría imposible, también en el futuro, corregir una situación incompatible con el Derecho de la Unión. (13)

77. Pero, a diferencia de lo que parece entender la Comisión, no sucede tal cosa en el caso de autos. En efecto, no se extiende el efecto de cosa juzgada de una sentencia a otros períodos futuros, impidiendo con ello la corrección de la situación incompatible con el Derecho de la Unión. Lo único que se hace es trasladar del Derecho sancionador al Derecho aduanero el efecto de cosa juzgada de una sentencia, en cuanto a la apreciación judicial de una determinada actuación (el incumplimiento de las obligaciones de diligencia que incumben al titular de una zona franca), en relación con el mismo período. En consecuencia, se trata de la apreciación jurídica de una misma actuación (un mismo período), la cual es determinante tanto para la imposición de una sanción administrativa como para la liquidación de una deuda aduanera.

78. Tampoco enerva el efecto de cosa juzgada la obligación que impone el Derecho de la Unión a los Estados miembros de establecer sanciones administrativas efectivas. (14) Una sentencia penal absolutoria que, con arreglo al Derecho nacional, gozase de fuerza de cosa juzgada respecto a un procedimiento relativo a la imposición de una sanción administrativa donde

se trate de los mismos hechos que en la sentencia penal tampoco suscitaría dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión, (15) al igual que en el presente asunto una sentencia absolutoria en la jurisdicción contencioso-administrativa. Tampoco en el presente asunto la obligación de liquidar la deuda aduanera puede enervar el efecto de cosa juzgada de una sentencia si se trata de los mismos hechos y siempre que el Derecho interno contemple tal extensión del efecto de cosa juzgada.

79. Dado que en ambos casos un órgano jurisdiccional de un Estado miembro resuelve en un procedimiento contradictorio relativo a la existencia de un incumplimiento de obligaciones aduaneras y, según parece, en ambos procedimientos intervienen incluso las mismas partes (la demandante y la Autoridad tributaria), la postura contraria podría suscitar dudas desde el punto de vista del principio *non bis in idem* (artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales). (16)

80. La sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Avio Lucos (17) versaba sobre un caso totalmente diferente. En aquel asunto el Tribunal de Justicia apreció una violación del principio de efectividad en el hecho de que una resolución judicial dictada en la jurisdicción contencioso-administrativa, contraria al demandante, se extendiese también al orden civil y a todas las resoluciones relativas a la misma relación jurídica.

81. También versaba sobre una situación diferente la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto CRPNPAC y Vueling Airlines en que se rechazó la extensión del efecto de cosa juzgada de una sentencia penal contraria al Derecho de la Unión al orden civil en relación con otras personas. (18) En efecto, aquí no se trata de la sujeción de un particular a una sentencia contraria al Derecho de la Unión desfavorable para él.

82. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no se opone a que el principio de cosa juzgada reconocido en el Derecho interno impida la liquidación de una deuda aduanera basada en un incumplimiento de obligaciones con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del código aduanero cuando un órgano jurisdiccional nacional ya haya negado con carácter firme, en un procedimiento sancionador, la existencia de un incumplimiento de obligaciones aduaneras en el mismo período.

V. Conclusión

83. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia):

- «1) El artículo 214 del Reglamento (UE) n.º 952/2013, en relación con el artículo 178 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, no exige en todo caso al titular de una zona franca registrar un “número de referencia maestro” para cumplir con sus obligaciones de registro allí establecidas y ultimar el régimen especial de “zona franca”.
- 2) La posibilidad de ultimar el régimen de “zona franca” mediante el registro de un documento de transporte de las mercancías provisto del sello y de la firma de la Administración tributaria depende del contenido de la autorización o dispensa por la Administración tributaria de determinadas obligaciones de registro. Solamente el tribunal remitente puede apreciar este extremo.
- 3) La ultimación del régimen especial de “zona franca” no exige que el titular de la zona franca compruebe el estatuto de las mercancías certificado por la Administración tributaria si no existen motivos para apreciar una falsificación del certificado correspondiente. La forma que ha de presentar dicho certificado y cómo se ha de acreditar el estatuto de las mercancías despachadas se determina en la legislación nacional (puesto que, en virtud del artículo 178, apartado 3, del Reglamento Delegado 2015/2446, las autoridades aduaneras pueden dispensar de parte de la información).
- 4) Puede fundamentar una confianza legítima una práctica administrativa reiterada consistente en que, tras la comprobación por la autoridad aduanera, se anota en el documento de transporte de las mercancías el estatuto de estas mediante el sello y la firma, práctica que en el pasado siempre ha permitido ultimar válidamente el régimen de “zona franca”, aun cuando en el documento no se detalle el motivo del cambio de estatuto. En cualquier caso, esto no constituye una infracción manifiesta de disposición alguna del código aduanero, pues este admite requisitos de prueba diferentes.
- 5) El Derecho de la Unión no se opone a que el principio de cosa juzgada reconocido en el Derecho interno impida la liquidación de una deuda aduanera basada en un incumplimiento de obligaciones con arreglo al artículo 79, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 952/2013 cuando un órgano jurisdiccional nacional ya haya negado con carácter firme, en un procedimiento sancionador, la existencia de un incumplimiento de obligaciones aduaneras por los mismos actos durante el mismo período.»

2 Esta abreviatura significa «Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route».

3 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 (refundición), en su versión de 14 de diciembre de 2016 (DO 2016, L 354, p. 32).

4 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, en su versión de 28 de julio de 2015 (DO 2015, L 343, p. 1).

5 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, en su versión de 18 de abril de 2018 (DO 2015, L 343, p. 558).

6 En este sentido, por ejemplo, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), apartados 27 y ss., sobre el régimen de depósito aduanero. De manera similar, sobre el régimen de perfeccionamiento, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559), apartado 41: «están obligados al estricto cumplimiento de las obligaciones que derivan de él».

7 Reiterada jurisprudencia: véase la sentencia de 14 de julio de 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof (C-36/21, EU:C:2022:556), apartado 26; véanse, en este sentido también, las sentencias de 7 de agosto de 2018, Ministru kabinetis (C-120/17, EU:C:2018:638), apartado 48, y de 26 de abril de 1988, Krücken (316/86, EU:C:1988:201), apartado 22.

8 Reiterada jurisprudencia: véanse las sentencias de 14 de julio de 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof (C-36/21, EU:C:2022:556), apartado 28; de 20 de diciembre de 2017, Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse (C-516/16, EU:C:2017:1011), apartado 69; de 20 de junio de 2013, Agroferm (C-568/11, EU:C:2013:407), apartado 52, y de 26 de abril de 1988, Krücken (316/86, EU:C:1988:201), apartado 24.

[9](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Agroferm (C-568/11, EU:C:2013:35), punto 59, y la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), apartado 32 y jurisprudencia citada.

[10](#) Sentencias de 9 de abril de 2024, Profi Credit Polska (Reapertura de un procedimiento finalizado mediante sentencia firme) (C-582/21, EU:C:2024:282), apartado 37; de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 22; de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 64; de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 26, y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 22.

[11](#) Sentencias de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 23, y de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 27 y jurisprudencia citada.

[12](#) Sentencias de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 25; de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 58; de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), apartado 54, y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 24.

[13](#) Sentencia de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartados 31 y 32.

[14](#) Sentencia de 20 de marzo de 2018, Di Puma y Zecca (C-596/16 y C-597/16, EU:C:2018:192), apartado 35.

[15](#) Sentencia de 20 de marzo de 2018, Di Puma y Zecca (C-596/16 y C-597/16, EU:C:2018:192), apartado 35.

[16](#) Esto sería concebible, ya que el Tribunal de Justicia ha reconocido la pertinencia de este principio en la relación entre procesos penales y procedimientos tributarios: véase la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197). Así las cosas, no parece descartable que este principio pueda entrar en juego también en la relación entre un procedimiento administrativo sancionador y un procedimiento tributario.

[17](#) Véanse las muy extensas explicaciones que contiene la sentencia de 7 de abril de 2022, Avio Lucos (C-116/20, EU:C:2022:273), apartados 97 y 105.

[18](#) Sentencia de 2 de abril de 2020, CRPNPAC y Vueling Airlines (C-370/17 y C-37/18, EU:C:2020:260), apartados 95 y ss.