

Asunto C-248/09

Pakora Pluss SIA

contra

Valsts ieņēmumu dienests

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments)

«Acta de adhesión a la Unión Europea — Unión aduanera — Medidas transitorias — Despacho a libre práctica con franquicia de derechos de aduana — Mercancía que en la fecha de la adhesión de la República de Letonia circulaba en la Comunidad ampliada — Formalidades de exportación — Derechos de importación — IVA»

Sumario de la sentencia

1. *Unión aduanera — Despacho a libre práctica con franquicia de derechos de aduana — Acta de adhesión de 2003*

[Acta de adhesión de 2003, anexo IV, capítulo 5, punto 1; Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, art. 448]

2. *Unión aduanera — Despacho a libre práctica con franquicia de derechos de aduana — Acta de adhesión de 2003*

[Acta de adhesión de 2003, anexo IV, capítulo 5, punto 1; Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo; Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión]

3. *Unión aduanera — Derechos de importación — Alcance — Impuesto sobre el valor añadido*

[Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, art. 4, punto 10; Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, ap. 2, 11, parte B, ap. 3, letra a), y 21, ap. 2]

1. Cuando las mercancías circulan en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión a la Unión Europea de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, ha de aplicarse el régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión, con exclusión de los demás regímenes aduaneros. De ello resulta que, en tal situación, puesto que el régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV de esta Acta de adhesión es exhaustivo, el artículo 448 del Reglamento nº 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, modificado por el Reglamento nº 2787/2000, que atañe a los procedimientos simplificados propios del transporte por vía marítima entre los Estados miembros, en el marco del régimen de tránsito comunitario, no es aplicable. Por consiguiente, las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento de aplicación nº 2454/93 tampoco pueden sustituir a las formalidades de exportación a que se refiere el capítulo 5, punto 1, del anexo IV de dicha Acta de adhesión cuando se ha cumplimentado un manifiesto de carga. De ello se sigue que, para comprobar si se han cumplido las formalidades de exportación a que se refiere el capítulo 5, punto 1, del anexo IV de dicha Acta de adhesión, es

irrelevante determinar si se han llevado a cabo las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento nº 2454/93, aun cuando se haya cumplimentado un manifiesto de carga.

(véanse los apartados 32 a 35 y el punto 1 del fallo)

2. El Reglamento nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, modificado por el Reglamento nº 82/97, y el Reglamento nº 2454/93, modificado por el Reglamento nº 2787/2000, son aplicables en los nuevos Estados miembros a partir del 1 de mayo de 2004, sin que quepa acogerse al régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión a la Unión Europea de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, cuando las formalidades de exportación a que éste se refiere no se hayan cumplido para mercancías que circulen en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión de estos nuevos Estados miembros.

(véanse el apartado 41 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 4, punto 10, del Reglamento nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, modificado por el Reglamento nº 82/97, debe interpretarse en el sentido de que los derechos de importación no incluyen el impuesto sobre el valor añadido que haya de percibirse por la importación de bienes. Además, cuando se devenga el impuesto sobre el valor añadido por una mercancía importada, la obligación de pagar este impuesto recae sobre la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

(véanse los apartados 47, 49 y 52 y los puntos 3 y 4 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 29 de julio de 2010 (*)

«Acta de adhesión a la Unión Europea – Unión aduanera – Medidas transitorias – Despacho a libre práctica con franquicia de derechos de aduana – Mercancía que en la fecha de la adhesión de la República de Letonia circulaba en la Comunidad ampliada – Formalidades de exportación – Derechos de importación – IVA»

En el asunto C-248/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Letonia), mediante resolución de 26 de junio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2009, en el procedimiento entre

Pakora Pluss SIA

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits, M. Ilešič y M. Safjan (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Pakora Pluss SIA, por la Sra. I. Petrova, miembro del comité de dirección;
- en nombre del Valsts ieņēmumu dienests, por el Sr. D. Jakšns, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno letón, por las Sras. K. Drviņa y K. Krasovska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. A. Sauka y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, punto 10, del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), modificado por el Reglamento (CE) nº 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 17, p. 1) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), del artículo 448 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), modificado por el Reglamento (CE) nº 2787/2000 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2000 (DO L 330, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), así como del capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión (DO 2003, L 236, p. 33; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Pakora Pluss SIA (en lo sucesivo, «Pakora Pluss») y el Valsts ieņēmumu dienests (administración tributaria letona; en lo sucesivo, «VID») relativo al pago de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a los que dicha sociedad estuvo sujeta debido a la importación por vía marítima en Letonia, el 3 de mayo de 2004, de un vehículo automóvil procedente de Alemania.

Marco jurídico

Código aduanero

3 A tenor del artículo 4, punto 10, del Código aduanero, se entiende por «derechos de importación»:

«— los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,

— los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas».

4 El artículo 79 del Código aduanero está redactado como sigue:

«El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

El despacho a libre práctica implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.»

5 El artículo 161 del Código aduanero establece:

«1. El régimen de la exportación permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

La exportación implicará [la] aplicación de los trámites previstos para dicha salida, incluidas las medidas de política comercial y, si ha lugar, de los derechos de exportación.

2. Con la salvedad de las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo o en el régimen de tránsito de conformidad con el artículo 163, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 164, toda mercancía comunitaria destinada a ser exportada deberá incluirse en el régimen de exportación.

[...]

4. Se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité los casos y condiciones en que las mercancías que salgan del territorio aduanero de la Comunidad no estarán sujetas a declaración de exportación.

5. La declaración de exportación se depositará en la aduana competente para la vigilancia del lugar en que esté establecido el exportador o bien en que se embalen o carguen las mercancías para el transporte de exportación. Las excepciones se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité.»

6 El artículo 162 del Código aduanero dispone:

«El levante para la exportación se concederá condicionado a que las mercancías correspondientes abandonen el territorio aduanero de la Comunidad en el mismo estado en que se encontraban en el momento de la admisión de la declaración de exportación.»

Reglamento de aplicación

7 A tenor del artículo 448 del Reglamento de aplicación:

«1. Una compañía naviera que efectúe un número significativo de viajes regulares entre los Estados miembros en trayectos autorizados podrá ser autorizada a utilizar como declaración de tránsito un manifiesto único (procedimiento simplificado – nivel 2).

Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 373, las compañías navieras podrán no estar establecidas en la Comunidad si disponen en ella de una oficina regional.

2. Una vez recibida la solicitud de autorización, las autoridades aduaneras lo notificarán a los demás Estados miembros en cuyos territorios respectivos estén situados los puertos de partida y de destino.

En el supuesto de que no se reciba ninguna objeción en el plazo de sesenta días a partir de la fecha de la notificación, las autoridades aduaneras concederán la autorización.

Esta autorización será válida en todos los Estados miembros interesados y sólo se aplicará a las operaciones de tránsito comunitario entre los puertos mencionados en la autorización.

3. A efectos de la simplificación, la compañía naviera podrá utilizar un único manifiesto para el conjunto de las mercancías transportadas, en cuyo caso indicará en cada partida:

a) la sigla “T1” cuando las mercancías circulen al amparo del régimen de tránsito comunitario externo;

b) la sigla “TF” cuando las mercancías circulen al amparo del régimen de tránsito comunitario interno de conformidad con el apartado 1 del artículo 340 *quater*;

c) la sigla “TD” para las mercancías ya incluidas en un régimen de tránsito o que sean transportadas en el marco del régimen de perfeccionamiento activo, de depósito aduanero o de importación temporal. En este caso, la compañía naviera deberá consignar asimismo el código “TD” en el conocimiento de embarque o en cualquier otro documento comercial apropiado, junto con la referencia al procedimiento seguido, el número de referencia, la fecha y el nombre de la oficina de emisión del documento de tránsito o de transferencia;

d) la sigla “C” (equivalente a “T2L”) para las mercancías cuyo estatuto comunitario pueda justificarse;

e) la sigla “X” para las mercancías comunitarias a exportar no incluidas en el régimen de tránsito comunitario.

El manifiesto incluirá asimismo los datos previstos en el apartado 4 del artículo 447.

4. Se considerará ultimado el régimen de tránsito comunitario en el momento de la presentación del manifiesto y de las mercancías a las autoridades aduaneras del puerto de destino.

Los registros confeccionados por la compañía naviera de conformidad con la letra b) del apartado 2 del artículo 373 deberán incluir como mínimo los datos contemplados en el párrafo primero del apartado 3.

Si fuera necesario, las autoridades aduaneras del puerto de destino deberán remitir a las

autoridades aduaneras del puerto de partida detalles de los manifiestos para su comprobación.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 365 y 366, 450 *bis* a 450 *quinquies*, así como en el título VII del código, se procederá a las notificaciones siguientes:

- a) la compañía naviera notificará toda infracción o irregularidad a las autoridades aduaneras;
- b) las autoridades aduaneras del puerto de destino deberán notificar sin demora toda infracción o irregularidad a las autoridades aduaneras del puerto de partida y a la autoridad que haya extendido la autorización.»

Acta de adhesión

8 El artículo 2 del Acta de adhesión establece:

«Al producirse la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios y los actos adoptados con anterioridad a la adhesión por las Instituciones y el Banco Central Europeo serán vinculantes para los nuevos Estados miembros y serán aplicables en dichos Estados en las condiciones establecidas en dichos Tratados y en la presente Acta.»

9 A tenor del artículo 22 del Acta de adhesión

«Las medidas enumeradas en el anexo IV de la presente Acta se aplicarán en las condiciones establecidas en dicho anexo.»

10 El anexo IV del Acta de adhesión se titula «Lista contemplada en el artículo 22 del Acta de adhesión». El capítulo 5 de dicho anexo, titulado «Unión aduanera», dispone:

«[...] [El Código aduanero y el Reglamento de aplicación] se aplicarán a los nuevos Estados miembros con arreglo a las disposiciones siguientes:

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento (CEE) nº 2913/92, a las mercancías que en la fecha de la adhesión estén sujetas a uno de los regímenes o situaciones aduaneros a que se refieren la letra b) del apartado 15 y las letras b) a g) del apartado 16 del artículo 4 de dicho Reglamento en la Comunidad ampliada o circulen en la Comunidad ampliada tras haber sido objeto de formalidades de exportación, no se les aplicarán derechos de aduana u otras medidas de carácter aduanero cuando sean puestas en libre práctica siempre que se presente uno de los documentos siguientes:

- a) prueba del origen preferencial debidamente expedida antes de la adhesión en virtud de alguno de los acuerdos europeos que se citan a continuación o el equivalente acuerdo preferencial celebrado entre los propios nuevos Estados miembros, que contenga una prohibición de restituciones o exenciones de derechos de aduana sobre materias no originarias usadas en la fabricación de productos para los que se expida o elabore la prueba de origen (“regla de la no restitución”);
- b) cualquier prueba del *status* comunitario contemplado en los artículos 314 [*quater*], y 315 del Reglamento (CEE) nº 2454/93.

[...]»

Sexta Directiva

11 La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema

común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, a la normativa de la Unión existente en materia de IVA, en particular la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). No obstante, la Directiva 2006/112, que entró en vigor con posterioridad a los hechos acaecidos en el asunto principal, no es aplicable.

12 El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 77/388, modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establece que las importaciones de bienes están sujetas al IVA.

13 El artículo 7 de la Sexta Directiva, titulado «Importaciones», dispone, en su apartado 1, letra a):

«Se considerará “importación de un bien”:

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea [...]».

14 El artículo 11, parte B, de la Sexta Directiva, relativo a la importación de bienes, establece, en su apartado 3, letra a):

«Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no lo estén:

a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el [IVA] que haya de percibirse;

[...].»

15 El artículo 21 de la Sexta Directiva, titulado «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», establece, en su apartado 2, que son deudoras del IVA, en operaciones de importación, la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

Normativa nacional

16 A tenor del artículo 2, apartado 2, punto 3, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (likums par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nº 49), en su versión aplicable en la fecha de autos (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), las importaciones de mercancías son operaciones sujetas al IVA en el marco de las actividades económicas.

17 El artículo 2, apartado 8, de la Ley del IVA establece:

«En las operaciones de importación de mercancías, el valor imponible será el valor en aduana de las mercancías, el valor de los servicios de transporte desde las fronteras de la Unión Europea hasta su destinatario (o hasta el primer lugar de transbordo en el territorio de la República de Letonia indicado en los documentos de acompañamiento), los derechos de aduana, impuestos especiales y demás impuestos y tributos devengados, cuando así se establezca en normas específicas, con exclusión del [IVA], e incluirá asimismo el valor de los servicios a que se refiere el artículo 7, primera parte, apartado 2, de la presente Ley, si dicho valor no está incluido en el valor en aduana.

[...]»

18 El artículo 12, apartado 2, de la Ley del IVA, que recoge las condiciones de restitución del impuesto, dispone:

«En las importaciones de mercancías, será deudora del impuesto la persona que ponga las mercancías en libre práctica. El impuesto sobre las mercancías importadas será exigible desde el momento en que lo sean los derechos de aduana.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 De la resolución de remisión se desprende que, el 30 de abril de 2004, se formalizó en Alemania un manifiesto de carga para el transporte por vía marítima de un vehículo automóvil con destino a Letonia. En Alemania se aplicó a esta operación un tipo del 0 % de IVA.

20 El 3 de mayo de 2004, Pakora Pluss incluyó dicho vehículo en el régimen de tránsito comunitario, en calidad de obligado principal. El régimen aduanero no fue llevado a término.

21 El 1 de marzo de 2006, mediante resolución de la Valsts ieņēmumu dienests galvenā mēroga (Dirección general de aduanas del VID), se condenó a Pakora Pluss a pagar a la Hacienda Pública un importe en concepto de derechos de aduana y otros impuestos, debido a que dicha empresa no había presentado documentos que acreditaran la conclusión del régimen aduanero. Esta resolución fue confirmada por el VID el 21 de abril de 2006.

22 Mediante sentencia de 9 de agosto de 2007, la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal contencioso-administrativo de primera instancia), estimó el recurso interpuesto por Pakora Pluss contra la mencionada resolución.

23 Mediante sentencia de 22 de julio de 2008, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal contencioso-administrativo regional) anuló la anterior sentencia.

24 Pakora Pluss recurrió en casación ante el Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo). En particular, alegó que el órgano jurisdiccional de apelación había aplicado los artículos 447 y 448 del Reglamento de aplicación, relativos al tránsito entre Estados miembros, pese a que el manifiesto de carga de que se trata se había formalizado antes de la adhesión de la República de Letonia a la Unión. Además, a su juicio, el órgano jurisdiccional de apelación aplicó incorrectamente el artículo 96 del Código aduanero al designarla obligada principal a efectos del pago del IVA.

25 En tales circunstancias, el Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se puede considerar que se han cumplido las formalidades de exportación, en el sentido del [anexo IV, capítulo 5,] punto 1, del Acta de adhesión, en el caso de que se cumplimente un manifiesto de carga pero no se hayan llevado a cabo las actuaciones establecidas en el artículo 448 del Reglamento nº 2454/93 (la autoridad aduanera alemana no notificó adecuadamente a la autoridad aduanera letona la solicitud de la compañía naviera)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿se puede considerar, en un supuesto como el del asunto principal, que las normas que regulan el régimen aduanero (Reglamento nº 2913/92 y Reglamento nº 2454/93) no son en absoluto aplicables?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se ha de interpretar el anexo IV, capítulo 5, punto 1, del Acta de adhesión [...] en el sentido de que, cuando una mercancía que circula en la Comunidad ampliada, tras haber sido objeto de formalidades de exportación, no se pone en libre práctica, ésta no está exenta de derechos de aduana u otras medidas de carácter aduanero, aunque no existan dudas de que dicha mercancía tiene el *status* de bien comunitario? En otras palabras, ¿es decisivo en el caso de autos que se haya llevado o no a término el régimen aduanero del despacho a libre práctica?

4) ¿Ha de incluirse el [IVA] en el concepto de derechos de importación establecido en el artículo 4, punto 10, del Reglamento nº 2913/92?

5) En caso de respuesta afirmativa a la cuarta pregunta, ¿la obligación de pago del [IVA] que ha de abonarse como derecho de aduana por la importación de las mercancías recae sobre el obligado principal o sobre el destinatario final de las mercancías? ¿Existe alguna circunstancia que permita que se comparta esta obligación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

26 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión debe interpretarse en el sentido de que las formalidades de exportación a que éste se refiere se han cumplido cuando se ha formalizado un manifiesto de carga pero no se han llevado a cabo las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento de aplicación.

27 A este respecto, cabe señalar que el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión dispone en particular que a las mercancías que en la fecha de la adhesión circulen en la Comunidad ampliada tras haber sido objeto de formalidades de exportación no se les aplicarán derechos de aduana u otras medidas de carácter aduanero cuando sean puestas en libre práctica, siempre que se presente la prueba del origen preferencial debidamente expedida antes de la adhesión o cualquier prueba del *status* comunitario contemplado en los artículos 314 [quater], y 315 del Reglamento de aplicación.

28 De este modo, el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión sólo permite la importación en un nuevo Estado miembro, con franquicia de derechos de aduana, de mercancías que a fecha de 1 de mayo de 2004 circulen en la Comunidad ampliada si se cumplen tres condiciones acumulativas.

29 En primer lugar, las mercancías que abandonan el territorio aduanero de la Unión con destino a un Estado que aún no es miembro de la Unión deben estar sometidas al régimen de exportación. Los trámites que deben realizarse son, por tanto, los previstos en los artículos 161 y 162 del Código aduanero, relativos a la exportación.

30 En segundo lugar, dado que el transporte concluye después de la fecha de adhesión, las mercancías importadas en un Estado miembro de la Unión deben ser despachadas a libre práctica para obtener el estatuto aduanero de mercancía comunitaria, en las condiciones previstas en el artículo 79 del Código aduanero.

31 En tercer lugar, debe presentarse la prueba del origen preferencial de las mercancías o de su *status* comunitario, tal como se prevé en los artículos 314 *[quater]*, y 315 del Reglamento de aplicación.

32 Cuando las mercancías circulan en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión, ha de aplicarse el régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión, con exclusión de los demás regímenes aduaneros.

33 De ello resulta que, en tal situación, puesto que el régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión es exhaustivo, el artículo 448 del Reglamento de aplicación, que atañe a los procedimientos simplificados propios del transporte por vía marítima entre los Estados miembros, en el marco del régimen de tránsito comunitario, no es aplicable.

34 Por consiguiente, las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento de aplicación tampoco pueden sustituir a las formalidades de exportación a que se refiere el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión cuando un manifiesto de carga se cumplimenta en las condiciones que se desprenden de la resolución de remisión.

35 A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión que el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si se han cumplido las formalidades de exportación a que éste se refiere, es irrelevante determinar si se han llevado a cabo las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento de aplicación, aun cuando se haya cumplimentado un manifiesto de carga.

Sobre la segunda cuestión

36 Puesto que se ha dado una respuesta negativa a la primera cuestión, procede examinar la segunda.

37 Debe entenderse esta cuestión en el sentido de que, en esencia, tiene por objeto que se dilucide en qué medida el Código aduanero y el Reglamento de aplicación son aplicables a los nuevos Estados miembros de la Unión en el caso de que las formalidades de exportación previstas en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión no se hayan efectuado para mercancías que circulen en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión de estos nuevos Estados miembros.

38 A este respecto, es preciso señalar que el capítulo 5 del anexo IV del Acta de adhesión dispone que el Código aduanero y el Reglamento de aplicación «se aplicarán a los nuevos Estados miembros con arreglo a [...] disposiciones» entre las que figura el punto 1 de dicho capítulo.

39 De esta disposición, en relación con el artículo 2 del Acta de adhesión, se desprende que, a partir del 1 de mayo de 2004, el Código aduanero y el Reglamento de aplicación eran aplicables en los nuevos Estados miembros, salvo que, en la fecha de la adhesión de estos últimos a la Unión, las mercancías circularan en la Comunidad ampliada. En este caso, ha de aplicarse el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión.

40 *A sensu contrario*, cuando no se han cumplido las formalidades de exportación para mercancías que circulan en la Comunidad ampliada, no cabe acogerse al régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV.

41 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el Código aduanero y el Reglamento de aplicación son aplicables en los nuevos Estados miembros a partir del 1 de mayo de 2004, sin que quepa acogerse al régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del

Acta de adhesión cuando las formalidades de exportación a que éste se refiere no se hayan cumplido para mercancías que circulen en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión de estos nuevos Estados miembros.

Sobre la tercera cuestión

42 Puesto que la tercera cuestión se plantea únicamente en el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, no procede darle respuesta.

Sobre la cuarta cuestión

43 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, punto 10, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que los derechos de importación incluyen el IVA que haya de percibirse por la importación de bienes.

44 Según el artículo 4, punto 10, del Código aduanero, los derechos de importación comprenden, entre otros, los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías.

45 Por otra parte, el artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva establece que las importaciones de bienes están sujetas al IVA. El artículo 11, parte B, apartado 3, letra a), de dicha Directiva precisa en particular que los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse, deben incluirse en la base imponible en la medida en que no lo estén.

46 De estas disposiciones resulta que los derechos de importación, en el sentido del artículo 4, punto 10, del Código aduanero, están incluidos en la base imponible del IVA que haya de percibirse por la importación de bienes.

47 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que el artículo 4, punto 10, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que los derechos de importación no incluyen el IVA que haya de percibirse por la importación de bienes.

Sobre la quinta cuestión

48 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en caso de importación de una mercancía, la obligación de pagar el IVA recae sobre el obligado principal o sobre el destinatario final de la mercancía y si esta obligación puede ser compartida.

49 Con carácter preliminar, es preciso subrayar que, aunque el IVA no esté comprendido en los derechos de importación, en el sentido del artículo 4, punto 10, del Código aduanero, se devenga en caso de importación de bienes, conforme al artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva.

50 Por tanto, aunque la quinta cuestión se haya planteado únicamente en el supuesto de que se dé una respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, el Tribunal de Justicia considera oportuna responder a ella.

51 A este respecto, debe señalarse que, según el artículo 21, apartado 2, de la Sexta Directiva, son deudoras del IVA, en operaciones de importación, la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.

52 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión que, cuando se importa una mercancía, la obligación de pagar el IVA recae sobre la persona o personas designadas o

reconocidas por el Estado miembro importador.

Costas

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

- 1) **El capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si se han cumplido las formalidades de exportación a que éste se refiere, es irrelevante determinar si se han llevado a cabo las actuaciones previstas en el artículo 448 del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero Comunitario, modificado por el Reglamento (CE) n° 2787/2000 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2000, aun cuando se haya cumplimentado un manifiesto de carga.**
- 2) **El Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, modificado por el Reglamento (CE) n° 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, y el Reglamento n° 2454/93, modificado por el Reglamento n° 2787/2000, son aplicables en los nuevos Estados miembros a partir del 1 de mayo de 2004, sin que quepa acogerse al régimen previsto en el capítulo 5, punto 1, del anexo IV del Acta de adhesión cuando las formalidades de exportación a que éste se refiere no se hayan cumplido para mercancías que circulen en la Comunidad ampliada en la fecha de la adhesión de estos nuevos Estados miembros.**
- 3) **El artículo 4, punto 10, del Reglamento n° 2913/92, modificado por el Reglamento n° 82/97, debe interpretarse en el sentido de que los derechos de importación no incluyen el impuesto sobre el valor añadido que haya de percibirse por la importación de bienes.**
- 4) **Cuando se importa una mercancía, la obligación de pagar el impuesto sobre el valor añadido recae sobre la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: letón.