Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 9 de junio de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Código aduanero comunitario — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Artículo 29 — Determinación del valor en aduana — Valor de transacción — Artículo 29, apartado 1, letra d) — Concepto de "personas vinculadas" — Artículo 31 — Consideración de la información procedente de una base de datos nacional a efectos de la determinación del valor en aduana — Reglamento (CEE) n.º 2454/93 — Artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f) — Situaciones en las que se considera que existe vinculación entre las personas — Artículo 181 *bis* — Dudas fundadas acerca de la veracidad del precio declarado»

En el asunto C-599/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 3 de noviembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

«Baltic Master» UAB

y

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con intervención de:

Vilniaus teritorinė muitinė,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (Ponente) y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de noviembre de 2021;

* Lengua de procedimiento: lituano.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de «Baltic Master» UAB, por la Sra. D. Aukštuolytė, advokatė;

– en nombre del Gobierno lituano, por los Sres. K. Dieninis y S. Grigonis y la Sra. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. N. Grünberg, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. J. Rodríguez de la Rúa Puig, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. Bain, la Sra. A.-L. Desjonquères, el Sr. D. Dubois y la Sra. C. Mosser, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. K. Bulterman y A. Hanje, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Clotuche-Duvieusart y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de enero de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 29, apartado 1, letra d), y 31, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 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 comunitario»), y del artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f), del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999 (DO 1999, L 10, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Baltic Master» UAB y el Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Servicio de Aduanas dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania) en relación con la determinación del valor en aduana de determinadas mercancías importadas.

Marco jurídico

código aduanero comunitario

3 El artículo 29, apartados 1 y 2, del código aduanero comunitario dispone:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:

[…]

d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.

2. a) Para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del apartado 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituirá, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. Si fuere necesario, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Cuando, por la información suministrada por el declarante u obtenida de otras fuentes, las autoridades aduaneras tengan motivos para considerar que la vinculación ha influido en el precio, comunicarán dichos motivos al declarante y le darán una oportunidad razonable para contestar. Si el declarante lo pidiere, los motivos se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías conforme al apartado 1, cuando el declarante demuestre que dicho valor está muy próximo a alguno de los valores que se señalan a continuación, referidos al mismo momento o a uno muy cercano:
   i) el valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares, entre compradores y vendedores no vinculados, para su exportación con destino a la Comunidad,
   ii) el valor de aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 30,
   iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 30.

   Al aplicar los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas entre los niveles comerciales, las cantidades, los elementos enumerados en el artículo 32 y los costes que soporte el vendedor en las ventas a compradores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tenga vinculación.

c) Los criterios enunciados en la letra b) se habrán de utilizar por iniciativa del declarante y solo a efectos de comparación. No podrán establecerse valores sustitutivos en virtud de lo dispuesto en la citada letra.»

4 El artículo 30 de dicho código establece lo siguiente:

«1. Cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado 2 de forma sucesiva, en ese orden hasta la primera de ellas que permita determinar dicho valor, salvo que deba invertirse el orden de aplicación de las letras c) y d) a petición del declarante. Solo cuando el valor en aduana no se pueda determinar aplicando lo dispuesto en una letra dada se podrá aplicar la letra siguiente, según el orden establecido en el presente apartado.

2. Los valores en aduana determinados en aplicación del presente artículo serán los siguientes:

a) valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a este;

b) valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;

c) valor basado en el precio unitario al que se venda en la Comunidad la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores;

d) valor calculado, igual a la suma:

– del coste o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo efectuadas para producir las mercancías importadas;

– de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Comunidad;

– del coste o del valor de los elementos enumerados en la letra e) del apartado 1 del artículo 32.

3. Las condiciones adicionales y las disposiciones de aplicación del apartado 2 anterior se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité.»

5 Según el artículo 31 del citado código:

«1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30, se determinará basándose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales:

– del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994;

– del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994;

– y de las disposiciones del presente capítulo.

2. El valor en aduana determinado según el apartado 1 no se basará en:

a) el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma;

b) un sistema que prevea, a efectos aduaneros, la aceptación del valor más alto entre dos posibles;

c) el precio de mercancías en el mercado del país de exportación;

d) un coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares conforme a la letra d) del apartado 2 del artículo 30;

e) precios de exportación a un país no comprendido en el territorio aduanero de la Comunidad;

f) valores en aduana mínimos; o

g) valores arbitrarios o ficticios.»

Reglamento de aplicación

6 El artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación dispone lo siguiente:

«A efectos del presente título, se entenderá por:

[…]

d) “mercancías similares”: las mercancías producidas en el mismo país y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio».

7 De acuerdo con el artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f), de dicho Reglamento:

«A efectos de la aplicación de las disposiciones del capítulo 3 del título II del Código y de las disposiciones del presente título, solo se considerará que existe vinculación entre las personas en los siguientes casos:

[…]

b) si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas;

[…]

e) si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra;

f) si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona».

8 El artículo 181 *bis* del citado Reglamento dispone lo siguiente:

«1. Las autoridades aduaneras no estarán obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, tomando como base el método del valor de transacción, si, con arreglo al procedimiento descrito en el apartado 2, no estuvieren convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar definido en el artículo 29 del Código.

2. Cuando las autoridades alberguen dudas en el sentido del apartado 1, podrán pedir informaciones complementarias con arreglo al apartado 4 del artículo 178. En caso de que dichas dudas persistan y antes de tomar una decisión definitiva, las autoridades aduaneras deberán informar a la persona interesada, por escrito si así se solicita, sobre los motivos en que se basan dichas dudas, ofreciéndosele una ocasión razonable para responder. La decisión definitiva, así como sus motivos, se comunicarán por escrito a la persona interesada.»

9 El anexo 23 del Reglamento de aplicación, titulado «Notas explicativas sobre el valor en aduana», incluye, entre otras, las notas explicativas de los artículos 29, apartados 2 y 3, y 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, y del artículo 143, apartado 1, letra e), del propio Reglamento:

Apartado 2 del artículo 29	1. Las letras a) y b) del apartado 2 prevén diversos medios de establecer la aceptabilidad de un valor de transacción. 2. La letra a) del apartado 2 prevé que, cuando el comprador y el vendedor estén vinculados, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción como valor en aduana, siempre que tal vinculación no haya influido en el precio. No debe entenderse que hay que examinar las circunstancias de la venta en todos los casos de vinculación entre comprador y vendedor. Solo se exigirá dicho examen cuando haya dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando las autoridades aduaneras no tengan ninguna duda sobre dicha aceptabilidad, deberán admitir el precio, sin que el declarante tenga que aportar datos complementarios. Por ejemplo, las autoridades aduaneras pueden haber estudiado anteriormente la cuestión de la vinculación, o tener ya informaciones detalladas respecto al comprador y al vendedor y, como consecuencia, tener el convencimiento de que la vinculación no ha influido sobre el precio. 3. En caso de que las autoridades aduaneras no puedan aceptar el valor de transacción sin investigación complementaria, deberán dar al declarante la posibilidad de suministrar la información detallada adicional que pudiera ser necesaria para examinar las circunstancias de la venta. A este respecto, las autoridades aduaneras deberían estar dispuestas a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, incluida la forma en que el comprador y el vendedor organicen sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate, con objeto de determinar si la vinculación ha influido sobre el precio. Si pudiera demostrarse que el comprador y el vendedor, aunque vinculados en el sentido del artículo 143 del presente Reglamento compran y venden entre sí como si no estuvieran vinculados, quedaría probado que los vínculos no han ejercido influencia sobre el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera fijado de forma compatible con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de producción de que se trate, o como el vendedor fija sus precios en las ventas a compradores no vinculados, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Asimismo, si se probara que el precio cubre todos los costes y permite un beneficio que esté en consonancia con el beneficio global obtenido por la empresa en un período de tiempo suficientemente representativo —por ejemplo, un año — por la venta de mercancías de la misma naturaleza o especie, quedaría demostrado que no se ha influido en el precio. 4. La letra b) del apartado 2 prevé que el declarante tendrá la posibilidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un "valor de referencia" aceptado anteriormente por las autoridades aduaneras y que, por lo tanto, es aceptable de acuerdo con las disposiciones del artículo 29. Cuando se satisface uno de los criterios previstos en la letra b) del apartado 2, no es necesario examinar la cuestión de la influencia a que se refiere la letra a) del apartado 2. Si las autoridades aduaneras poseen ya datos suficientes para estar convencidas, sin necesidad de investigaciones más profundas, de que se satisface uno de los criterios previstos en la letra b) del apartado 2, no existirá motivo para exigir al declarante que aporte la demostración.
Letra b) del apartado 2 del artículo 29	Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro, se deben tomar en consideración un cierto número de factores, sobre todo, la naturaleza de las mercancías importadas, la índole de la rama de producción de que se trate, la estación durante la cual se importen las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. Como estos factores pueden variar de un caso a otro, sería imposible aplicar en todas las ocasiones una norma uniforme como un porcentaje fijo. Por ejemplo, para determinar si el valor de transacción se aproxima mucho a los "valores de referencia" enumerados en la letra b) del apartado 2 del artículo 29, una pequeña diferencia de valor podría ser inaceptable en el caso de un cierto tipo de mercancía, en tanto que una diferencia importante podría, quizá, ser admisible en el supuesto de otra clase de mercancía.

[…]	[…]
Apartado 1 del artículo 31	1. Los valores en aduana determinados mediante la aplicación de las disposiciones del apartado 1 del artículo 31, deberán basarse, en la mayor medida posible, en valores en aduana determinados anteriormente. 2. Los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud del apartado 1 del artículo 31 deberán ser en principio los que definen el artículo 29 y el apartado 2 del artículo 30; pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del apartado 1 del artículo 31. 3. Algunos ejemplos mostrarán lo que debe entenderse por flexibilidad razonable: […] b) *Mercancías similares*. El requisito de que las mercancías similares sean exportadas en el mismo momento, o en uno muy cercano, que las mercancías objeto de valoración, podría interpretarse con flexibilidad; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías similares importadas, producidas en un país distinto del de exportación de las mercancías que se valoran; podrían utilizarse los valores en aduana de mercancías similares importadas, ya determinados mediante la aplicación de las disposiciones de las letras c) y d) del apartado 2 del artículo 30; […]
[…]	[…]
Letra e) del apartado 1 del artículo 143	Se entenderá que una persona controla a otra cuando, de hecho o de derecho, se halle en situación de imponerle limitaciones u orientaciones.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Entre 2009 y 2012, Baltic Master importó a Lituania diversas cantidades de mercancías originarias de Malasia que había comprado al Grupo Gus (en lo sucesivo, «vendedor»). En las declaraciones en aduana, estas mercancías se presentaban como «partes de máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire». Estas declaraciones solo mencionaban un único código TARIC, junto con la masa total de estas mercancías expresada en kilogramos. En las referidas declaraciones, Baltic Master indicó como valor en aduana el valor de transacción de dichas mercancías, es decir, el precio que figuraba en sus facturas de compra.

11 A raíz de un control de estas importaciones por parte del Vilniaus teritorinė muitinė (Autoridad Regional de Aduanas de Vilna, Lituania), dicha autoridad aduanera elaboró un informe en el que explicó que se había negado a tener en cuenta el valor de transacción indicado en 23 declaraciones de importación al estimar que, debido a la naturaleza de las relaciones comerciales que Baltic Master mantenía con el vendedor, estas empresas debían considerarse personas vinculadas, en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario, y que era inviable determinar el valor de las mercancías en cuestión sirviéndose de los artículos 29 y 30 del referido código. En ese informe, la citada autoridad determinó un valor en aduana con arreglo al artículo 31 del código, basándose en los datos contenidos en el sistema de información sobre despacho de mercancías de las autoridades aduaneras nacionales.

12 Baltic Master impugnó dicho informe ante el Servicio de Aduanas dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, quien lo confirmó mediante resolución de 31 de marzo de 2014.

13 Baltic Master interpuso un recurso contra esta resolución ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo del Gobierno de la República de Lituania). El 2 de julio de 2014, este Tribunal confirmó la citada resolución, pero dispensó a Baltic Master del pago de intereses de demora.

14 A continuación, Baltic Master interpuso un recurso ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania) en el que solicitaba que se planteara al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 29, 30 y 31 del código aduanero comunitario y del artículo 143 del Reglamento de aplicación. Mediante sentencia de 5 de enero de 2015, dicho tribunal desestimó el recurso por considerar que no era necesaria interpretación alguna del Derecho de la Unión.

15 El Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), ante el que se había interpuesto un recurso contra la anterior sentencia, la confirmó mediante sentencia de 22 de marzo de 2016.

16 A consecuencia de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 16 de abril de 2019, Baltic Master Ltd c. Lituania (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216) —sentencia mediante la cual este último órgano jurisdiccional, ante el que Baltic Master había interpuesto un recurso contra la República de Lituania, declaró que se había producido una infracción del artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, a causa de la insuficiente fundamentación de la negativa, por parte de los órganos jurisdiccionales lituanos, a presentar una petición de decisión perjudicial ante el Tribunal de Justicia—, el órgano jurisdiccional remitente estimó la solicitud de reapertura del procedimiento que Baltic Master había formulado.

17 Según el órgano jurisdiccional remitente, los autos que obran en su poder no contienen ningún documento que acredite la existencia de un vínculo, en el sentido del artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación, entre el vendedor y Baltic Master. A este respecto, afirma que no hay datos que permitan considerar que estas empresas tienen jurídicamente la condición de asociadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra b), de dicho Reglamento o que existe una relación de control, directa o indirecta, como la contemplada en el citado artículo 143, apartado 1, letras e) y f).

18 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que ha quedado acreditado, en primer lugar, que el vendedor y Baltic Master están vinculados por una relación comercial de larga duración; en segundo lugar, que las mercancías se entregaron sin que mediase un contrato de compraventa que precisara las condiciones de entrega, pago, devolución de aquellas y otras circunstancias características de este tipo de operación; en tercer lugar, que las mercancías se entregaron sin que se hubiera abonado el más mínimo pago a cuenta y a pesar de que Baltic Master aún adeudaba importes considerables al vendedor en concepto de entregas anteriores; en cuarto lugar, que pese a que el importe de las operaciones en cuestión era considerable, no se constituyó ni se previó garantía o medida alguna que permitiera minimizar los riesgos; en quinto lugar, que no hay ningún elemento que permita considerar que el vendedor vigilara el adecuado cumplimiento de los pagos adeudados y de las demás obligaciones y, en sexto y último lugar, que se constató la existencia de ciertos casos en los que empleados de Baltic Master habían sido apoderados para actuar en nombre del vendedor y habían utilizado su sello.

19 Los elementos que se relacionan en el apartado anterior, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, permiten suponer la existencia de un vínculo particularmente estrecho entre Baltic Master y el vendedor, en virtud del cual las operaciones en cuestión se realizaron en condiciones ajenas a la práctica comercial ordinaria y sin que exista ningún elemento objetivo capaz de justificar la lógica económica de tales operaciones. Comportamientos como los descritos coinciden, a su entender, con los que se dan en situaciones en las que una de las partes controla a la otra o cuando ambas partes están controladas por un tercero.

20 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente estima que los elementos fácticos referidos pueden corresponderse con un control de hecho y que cabe considerar que existe vinculación entre las personas con arreglo al artículo 143, apartado, 1, letras e) y f), del Reglamento de aplicación. Dicho órgano jurisdiccional añade que, sobre la base de esos mismos elementos, la Autoridad Regional de Aduanas de Vilna consideró que entre Baltic Master y el vendedor existía vinculación de conformidad con el artículo 143, apartado 1, letra b), de ese Reglamento, es decir, personas que tenían de hecho la condición de asociadas, aunque se pregunta sobre la procedencia de tal calificación a la luz del tenor de esta última disposición, que se refiere a las personas que tienen jurídicamente la condición de asociadas.

21 Por otra parte, el citado órgano jurisdiccional se pregunta sobre la posibilidad de recurrir al método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, en una situación como la del litigio principal, si, para ello, las autoridades aduaneras utilizan información contenida en una base de datos nacional que solo se refiere a una única importación de mercancías que, pese a estar incluidas en el mismo código TARIC y proceder del mismo origen, no pueden considerarse similares en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación.

22 En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 29, apartado 1, letra d), del [código aduanero comunitario] y el artículo 143, apartado 1, letras b), e) o f), del [Reglamento de aplicación] en el sentido de que existe vinculación entre el comprador y el vendedor cuando, como sucede en el caso de autos, aun a falta de documentos (datos oficiales) que acrediten la existencia de una asociación o de una posición de control, las circunstancias en las que se celebran las transacciones no son, sobre la base de datos objetivos, características del ejercicio de las actividades económicas en condiciones normales de mercado, sino de situaciones en las que o bien[, en primer lugar,] existen relaciones comerciales particularmente estrechas basadas en un elevado nivel de confianza recíproca entre las partes de la transacción, o bien[, en segundo lugar,] una parte de la transacción controla a la otra o ambas partes de la transacción están controladas por un tercero?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 31, apartado 1, del [código aduanero comunitario] en el sentido de que prohíbe determinar el valor en aduana sobre la base de la información contenida en una base de datos nacional relativa a un valor en aduana de mercancías que tienen el mismo origen y que, aunque no sean similares en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento [de aplicación], están asignadas [al mismo código] del TARIC?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

23 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario y el artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f), del Reglamento de aplicación deben interpretarse en el sentido de que debe considerarse que existe vinculación entre el comprador y el vendedor en una situación en la que no existen documentos que permitan acreditar tal vínculo, pero en la que cabe pensar que las circunstancias de celebración de las operaciones en cuestión, de las que dan prueba ciertos elementos objetivos, son indicativas de la existencia de un control de hecho.

24 Con carácter preliminar, debe recordarse que el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 22 y jurisprudencia citada).

25 En particular, en virtud del artículo 29 del código aduanero comunitario, el valor en aduana de las mercancías importadas es su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión Europea, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto, en particular, en el artículo 32 de ese mismo código (sentencia de 19 de noviembre de 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, apartado 23 y jurisprudencia citada).

26 Tal como el Tribunal de Justicia ya ha indicado, el valor en aduana debe determinarse principalmente mediante el método denominado «del valor de transacción» de las mercancías importadas. Así pues, se supone que dicho método de determinación del valor en aduana es el más adecuado y el que se utiliza con mayor frecuencia (sentencia de 19 de noviembre de 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, apartado 24 y jurisprudencia citada).

27 Por consiguiente, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana, aunque dicho precio es un factor que debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 23 y jurisprudencia citada).

28 Dicho esto, el artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario permite apartarse del valor de transacción de mercancías importadas cuando se cumplan dos requisitos acumulativos, a saber, por un lado, que exista vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido del propio código y, por otro lado, que ese valor de transacción no sea aceptable a efectos de determinar el valor en aduana.

29 De conformidad con el artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación, únicamente cabe considerar que las personas están vinculadas si se da entre ellas alguna de las situaciones enumeradas de forma taxativa en tal precepto. Así, según el artículo 143, apartado 1, letra b), se considera que existe vinculación entre las personas si ambas tienen jurídicamente la condición de

asociadas. Lo mismo sucede, con arreglo al artículo 143, apartado 1, letras e) y f), cuando una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra o cuando ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona.

30 En primer lugar, no puede acogerse la alegación que en esencia han formulado los Estados miembros y la Comisión Europea en sus respectivas observaciones, según la cual es preciso apartarse del tenor del artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación, ya que una interpretación estricta de esta disposición podría socavar el efecto útil del artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario y afectar a la capacidad de las autoridades aduaneras de rechazar un valor de transacción.

31 En efecto, procede señalar, por un lado, que esta alegación pasa por alto no solo el carácter limitativo de las situaciones enumeradas en el artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación, sino también el objetivo perseguido por dicha disposición y por el artículo 29 del código aduanero comunitario. Como se infiere de la jurisprudencia a que se ha hecho mención en los apartados 24 a 26 de la presente sentencia, el método del valor de transacción de las mercancías importadas constituye el método que debe aplicarse con carácter prioritario para determinar el valor de aquellas en aduana. En consecuencia, las disposiciones que permiten separarse de él, en cuanto excepciones a este principio, deben ser objeto de una interpretación estricta.

32 Por otro lado, no ha lugar a la alegación de que, por mor de una interpretación estricta del artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación, existe el riesgo de que las autoridades aduaneras vean afectada su capacidad de rechazar un valor de transacción inadecuado.

33 Para empezar, conforme a su propio tenor, el artículo 143, apartado 1, del Reglamento de aplicación prevé una serie de situaciones en las que las autoridades aduaneras pueden considerar que el vendedor y el comprador están vinculados y en los que aquellas pueden, por tanto, descartar, en su caso, el valor de transacción a que se refiere el artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario.

34 Seguidamente, como subrayó la Comisión en la vista, el artículo 181 *bis* del Reglamento de aplicación —que se incluyó a raíz de la modificación de este por el Reglamento (CE) n.º 3254/94 de la Comisión, de 19 de diciembre de 1994, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 (DO 1994, L 346, p. 1)— permite a las autoridades aduaneras excluir el valor de transacción para determinar el valor en aduana cuando estimen que el valor declarado de las mercancías importadas no refleja su valor real y ello, con independencia de que exista un vínculo entre Baltic Master y el vendedor (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, apartado 52; y de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 31).

35 En segundo lugar, por lo que respecta al vínculo entre personas por su condición de asociadas, contemplado en el artículo 143, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación, es preciso subrayar que el propio tenor de esta disposición excluye cualquier asociación de hecho.

36 Como subrayó el Abogado General en los puntos 42 y 43 de sus conclusiones, esta disposición, que se refiere a las personas que tengan «jurídicamente la condición de asociadas», requiere, a efectos de reconocer la existencia de un vínculo, demostrar que se cumplen los requisitos establecidos por las disposiciones nacionales relativas a la condición de asociadas y, de ese modo, excluye toda asociación que no sea de Derecho.

37 En tercer lugar, por lo que respecta a las personas entre las que, con arreglo al artículo 143, apartado 1, letras e) y f), del Reglamento de aplicación, se considera que existe vinculación cuando una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra o cuando ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona, es importante distinguir —como lo confirma la nota explicativa en materia de valor en aduana sobre ese artículo 143, apartado 1, letra e), que figura en el anexo 23 de dicho Reglamento— entre, por una parte, el control de Derecho y, por otra, el control de hecho.

38 Por un lado, en lo que atañe a la existencia de un control de Derecho, de los elementos enumerados en el apartado 18 de la presente sentencia se desprende que ningún documento permite considerar que exista una relación de control jurídico, directo o indirecto, como el contemplado en el referido artículo 143, apartado 1, letras e) y f). En consecuencia, aparentemente cabe descartar que en el litigio principal se dé un control de Derecho, extremo que corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

39 Por otro lado, en lo que respecta a la existencia de un control de hecho, de la nota explicativa mencionada en el apartado 37 de la presente sentencia se desprende que se considera que una persona controla a otra cuando se halla en situación de imponerle limitaciones u orientaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2020, Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi», C-76/19, EU:C:2020:543, apartado 67).

40 Pues bien, los elementos fácticos expuestos en el apartado 18 de la presente sentencia parecen acreditar la existencia de un vínculo de confianza estrecho entre el vendedor y Baltic Master, pero aparentemente no permiten llegar a la conclusión de que exista la comentada posibilidad de imponer limitaciones u orientaciones, extremo que, no obstante, corresponderá confirmar al órgano jurisdiccional remitente.

41 Si al término de dichas comprobaciones, el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que, en el presente asunto, entre el comprador y el vendedor no existe vinculación en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario, resultaría que el valor en aduana de las mercancías importadas tendría que determinarse, en principio, basándose en el valor de transacción y no en otro método de valoración como el previsto en el artículo 31, apartado 1, del referido código.

42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario y el artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f), del Reglamento de aplicación deben interpretarse en el sentido de que:

– no cabe considerar que el comprador y el vendedor tienen jurídicamente la condición de asociados o están vinculados por una relación de control de Derecho, directo o indirecto, en una situación en la que no existe ningún documento que permita acreditar tal vínculo;

– cabe considerar que el comprador y el vendedor están vinculados por una relación de control de hecho, directo o indirecto, en una situación en la que puede pensarse que las circunstancias de celebración de las operaciones en cuestión, sustentadas en elementos objetivos, son indicativas, no solo de que existe un vínculo de confianza estrecho entre ese vendedor y ese comprador, sino de que uno de ellos se halla en situación de imponer limitaciones u orientaciones al otro o de que una tercera persona se halla en situación de ejercer un poder de esa naturaleza sobre ellos.

Segunda cuestión prejudicial

43 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, cuando el valor en aduana de una mercancía importada no haya podido determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 de dicho código, lo sea apoyándose en la información contenida en una base de datos nacional sobre el valor en aduana de las únicas mercancías del mismo origen que, pese a no ser «similares» en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación, están incluidas en el mismo código TARIC.

44 Con carácter preliminar, procede observar que, como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, esta segunda cuestión únicamente se suscita en caso de que, al término de las comprobaciones que le incumben en relación con la respuesta a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente debiera concluir que las autoridades aduaneras rechazaron acertadamente el valor de transacción para determinar el valor en aduana de las mercancías en cuestión, por darse la circunstancia de que, en el presente asunto, existe vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del código aduanero comunitario y de que el valor de transacción no es aceptable a efectos aduaneros en virtud del artículo 29, apartado 2, del código mencionado. En efecto, en caso de que el órgano jurisdiccional remitente debiera llegar a la conclusión inversa, conforme a la cual el valor en aduana de esas mercancías tendría que determinarse basándose en su valor de transacción con arreglo al artículo 29 del referido código, tal valor en aduana no podría determinarse sobre la base del artículo 31, apartado 1, de ese mismo código, de manera que la segunda cuestión prejudicial, que versa sobre la interpretación de esta última disposición, dejaría de tener objeto.

45 En este contexto, procede recordar que, tanto del tenor de los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario como del orden en que deben aplicarse los criterios para determinar el valor en aduana con arreglo a esos artículos, se infiere que entre dichas disposiciones hay una relación de subsidiariedad. En efecto, únicamente cuando el valor en aduana no pueda calcularse en aplicación de una disposición determinada podrá acudirse a la disposición que viene inmediatamente después de esta en el orden establecido (sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 29).

46 Por lo que respecta, en particular, al artículo 30, apartado 2, del código aduanero comunitario, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia parece desprenderse que las autoridades aduaneras competentes no pudieron recurrir a los métodos de determinación del valor en aduana previstos en la referida disposición, puesto que Baltic Master optó por presentar las mercancías importadas de forma sucinta en las declaraciones aduaneras, limitándose a indicar su código TARIC y su masa total, extremo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, corresponderá a ese órgano jurisdiccional tener en cuenta la información eventualmente aportada por Baltic Master a las referidas autoridades a efectos de la aplicación, sea del artículo 29, apartado 2, del código aduanero comunitario — interpretado a la luz de la nota explicativa en materia de valor en aduana referida a dicho artículo 29, apartado 2, que figura en el anexo 23 del Reglamento de aplicación—, sea del artículo 181 *bis* de ese Reglamento.

47 Seguidamente, procede subrayar que, conforme al tenor del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no pueda determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30 del citado código, se ha de determinar

basándose en los datos disponibles en la Unión, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales de los acuerdos internacionales y de las disposiciones del capítulo 3 de dicho código.

48 Por último, el punto 1 de la nota explicativa en materia de valor en aduana relativa al artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, que figura en el anexo 23 del Reglamento de aplicación, indica, para empezar, que los valores en aduana determinados mediante la aplicación de esta disposición, han de basarse, en la mayor medida posible, en valores en aduana determinados anteriormente. El punto 2 de esa nota subraya a continuación que los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de la citada disposición deben ser en principio los que definen el artículo 29 y el apartado 2 del artículo 30, pero que se debe considerar que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 31 del referido código.

49 De la información transmitida por el órgano jurisdiccional remitente se desprende, por un lado, que Baltic Master describió las mercancías importadas en cuestión en sus declaraciones aduaneras como «partes de máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire», los clasificó bajo un único código TARIC e indicó la masa total de esas mercancías expresada en kilogramos. Por otro lado, según la referida información, la autoridad aduanera en cuestión descartó el valor de transacción declarado por Baltic Master y determinó el valor en aduana de esas mercancías mediante la aplicación del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, utilizando datos contenidos en una base de datos nacional sobre mercancías importadas por otro importador durante el año 2010 —es decir, el año siguiente al de la primera importación objeto del litigio principal—, declaradas bajo el mismo código TARIC y procedentes del mismo fabricante.

50 En el presente asunto, el código TARIC utilizado agrupa un conjunto dispar de partes de máquinas para el acondicionamiento de aire, como paneles de plástico para máquinas de motor, varillas metálicas, tuberías, cables de transmisión, interruptores, captores de presión, dispositivos de difusión rotacionales para los suelos de los edificios y circuitos electrónicos.

51 Así pues, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, habida cuenta de la heterogeneidad de las piezas cubiertas por dicho código TARIC y de la falta de descripción detallada de las mercancías importadas, es posible, en el contexto del litigio cuya resolución le corresponde, determinar el valor en aduana de estas mediante la aplicación del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, basándose en el valor de transacción de mercancías similares, teniendo en cuenta que el concepto de «mercancías similares», que se define en el artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación, implica una homogeneidad de las mercancías importadas que difícilmente encaja con la diversidad de los productos encuadrados en el referido código TARIC.

52 A este respecto, procede subrayar que la definición de este concepto que figura en ese artículo 142, apartado 1, letra d), se relaciona con la determinación del valor en aduana con arreglo al artículo 30, apartado 2, letra b), del código aduanero comunitario. Pues bien, aunque del punto 2 de la nota explicativa a que se ha hecho referencia en el apartado 48 de la presente sentencia se desprende que los métodos de valoración que han de utilizarse en virtud del artículo 31 de ese código deberán ser en principio los que definen el artículo 29 y el artículo 30, apartado 2, de aquel, ese mismo punto indica que tales métodos deben aplicarse con una flexibilidad razonable con respecto, entre otros, a la apreciación del concepto de «mercancías similares».

53 En el presente asunto, no puede considerarse poco razonable que, tras haber descartado, conforme a las disposiciones pertinentes del código aduanero comunitario, el valor de transacción de mercancías importadas a efectos de la determinación de su valor en aduana, las autoridades aduaneras se basen, con ocasión de un control *a posteriori*, en datos aportados por la declarante, a saber, el peso de esas mercancías y el código TARIC en el que se encuadran. En este contexto, procede recordar que dicho código se basa en un sistema declarativo, con el fin de limitar, en la medida de lo posible, las formalidades y controles aduaneros, evitando al mismo tiempo fraudes o irregularidades que puedan acarrear un perjuicio al presupuesto de la Unión (sentencia de 9 de julio de 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, apartado 22).

54 Por consiguiente, habida cuenta, en primer término, de la necesidad de establecer un valor en aduana en el supuesto de que una empresa no proporcione información suficientemente precisa o fiable sobre el valor en aduana de las mercancías de que se trate; en segundo término, de la diligencia de la que deben dar muestra las autoridades aduaneras al aplicar cada uno de los métodos sucesivos de determinación del valor en aduana (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 52), y, por último, de la «flexibilidad razonable» con la que, conforme al apartado 2 de la nota explicativa a que se ha hecho mención en los apartados 48 y 52 de la presente sentencia, deben aplicarse dichos métodos, procede admitir que los datos contenidos en una base de datos nacional sobre mercancías incluidas en el mismo código TARIC y procedentes del mismo vendedor que las mercancías objeto del litigio principal, constituyen un «dato disponible en la Unión», en el sentido del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, que pueden utilizarse como base para la determinación del valor en aduana de las mercancías en cuestión.

55 En efecto, la referencia a tales datos constituye un método de determinación de ese valor que es «razonable» en el sentido del mencionado artículo 31, apartado 1, y, a la vez, compatible con los principios y disposiciones generales de los acuerdos internacionales y de las disposiciones a las que se remite el propio artículo 31, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, apartado 81).

56 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, cuando el valor en aduana de una mercancía importada no haya podido determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 de dicho código, lo sea apoyándose en la información contenida en una base de datos nacional sobre el valor en aduana de las únicas mercancías del mismo origen que, pese a no ser «similares» en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación, están incluidas en el mismo código TARIC.

Costas

57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el 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 Segunda) declara:

1) **El artículo 29, apartado 1, letra d), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996 y el artículo 143, apartado 1, letras b), e) y f), del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999, deben interpretarse en el sentido de que:**

   – **no cabe considerar que el comprador y el vendedor tienen jurídicamente la condición de asociados o están vinculados por una relación de control de Derecho, directo o indirecto, en una situación en la que no existe ningún documento que permita acreditar tal vínculo;**

   – **cabe considerar que el comprador y el vendedor están vinculados por una relación de control de hecho, directo o indirecto, en una situación en la que puede pensarse que las circunstancias de celebración de las operaciones en cuestión, sustentadas en elementos objetivos, son indicativas, no solo de que existe un vínculo de confianza estrecho entre ese vendedor y ese comprador, sino de que uno de ellos se halla en situación de imponer limitaciones u orientaciones al otro o de que una tercera persona se halla en situación de ejercer un poder de esa naturaleza sobre ellos.**

2) **El artículo 31, apartado 1, del Reglamento n.º 2913/92 del Consejo, en su versión modificada por el Reglamento n.º 82/97, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, cuando el valor en aduana de una mercancía importada no haya podido determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 de dicho código, lo sea apoyándose en la información contenida en una base de datos nacional sobre el valor en aduana de las únicas mercancías del mismo origen que, pese a no ser «similares» en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 46/1999, están incluidas en el mismo código TARIC.**

Firmas