Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 23 de enero de 2025 [1]

Asunto C-782/23

«Tauritus» UAB
contra
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
con intervención de:
Kauno teritorinė muitinė

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo, Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Código aduanero de la Unión — Tarifa aduanera común — Valor en aduana — Valor transaccional — Determinación — Mercancías importadas sobre la base de un contrato que indica el precio de compra provisional — Precio definitivo desconocido en la fecha de aceptación de la declaración en aduana»

1. En el litigio que da origen a este reenvío prejudicial se discute el importe de los intereses de demora debidos en razón del pago tardío del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a una importación.

2. Para determinar esos intereses ha de fijarse el importe exacto del IVA a la importación. A su vez, la cuota del IVA a la importación depende de cómo se calcule el valor en aduana de las mercancías importadas, a tenor del Reglamento (UE) n.º 952/2013. [2]

[1] Lengua original: español.

[2] Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2016, L 267, p. 2, y en DO 2017, L 7, p. 23). En lo sucesivo, «código aduanero».

I. Marco normativo

A. Código aduanero

3. El artículo 15 («Suministro de información a las autoridades aduaneras»), apartado 2, enuncia:

«Toda persona que presente a las autoridades aduaneras una declaración en aduana […] será responsable de lo siguiente:

a) la exactitud e integridad de la información que contenga la declaración, notificación o solicitud;

[…]».

4. El artículo 48 («Control posterior al levante») prescribe:

«Con posterioridad al levante de las mercancías y a efectos de los controles aduaneros, las autoridades aduaneras podrán verificar la exactitud e integridad de la información facilitada en las declaraciones en aduana […] y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos, y podrán examinar la contabilidad del declarante y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate […]».

5. El artículo 70 («Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción») reza:

«1. La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

3. El valor de transacción se aplicará siempre que se cumplan todas las condiciones siguientes:

[…]

b) que ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse;

[…]».

6. El artículo 71 («Elementos del valor de transacción») y el artículo 72 («Elementos que no deben incluirse en el valor en aduana») disponen los ajustes que han de realizarse para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70. [3]

7. El artículo 73 («Simplificación») reza:

«Previa solicitud, las autoridades aduaneras podrán autorizar que las siguientes cantidades se determinen sobre la base de criterios específicos, cuando éstas no sean cuantificables en la fecha en que se admita la declaración de aduanas:

a) importes que deben incluirse en el valor en aduana de conformidad con el artículo 70, apartado 2; y

b) los importes a que se refieren los artículos 71 y 72». [4]

8. El artículo 74 («Métodos secundarios de valoración en aduana») expresa:

«1. En caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70, se irán aplicando sucesivamente las letras a) a d) del apartado 2 del presente artículo hasta llegar a aquella que permita en primer lugar determinar dicho valor.

[…]

2. En el marco del apartado 1, el valor en aduana será:

a) el valor de transacción de mercancías idénticas […];

b) el valor de transacción de mercancías similares […];

c) el valor basado en el precio unitario […]; o

d) el valor calculado, igual a la suma:

   i) del coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas;

   ii) de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales […];

[3] El 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 código aduanero (DO 2015, L 343, p. 558), establece en su artículo 128 («Valor de transacción»), apartado 1, la siguiente precisión:
«El valor de transacción de las mercancías vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión se determinará en el momento de la admisión de la declaración en aduana basándose en la venta que se produzca inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en ese territorio aduanero».
Por su parte, el artículo 133 («Valoración de las condiciones y contraprestaciones») del mismo Reglamento de Ejecución dispone:
«Si la venta o el precio de las mercancías importadas están sujetos a una condición o contraprestación cuyo valor pueda determinarse en relación con las mercancías que se estén valorando, ese valor se considerará parte del precio efectivamente pagado o por pagar […]».

[4] El artículo 71 («Simplificación») del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1), en su versión aplicable a los hechos, precisa en su apartado 1:
«1. La autorización a que se refiere el artículo 73 del Código podrá concederse cuando se cumplan las condiciones siguientes:
a) la aplicación del procedimiento a que se refiere el artículo 166 del Código representaría, en tales circunstancias, un coste administrativo desproporcionado;
b) el valor en aduana determinado no diferirá significativamente del determinado en ausencia de una autorización».

iii) del coste o valor de los elementos enumerados en el artículo 71, apartado 1, letra e).

3. En caso de que no sea posible determinar el valor en aduana con arreglo al apartado 1, la determinación de dicho valor se efectuará basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en:

a) el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio;

b) el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; y

c) el presente capítulo».[5]

9. El artículo 101 («Determinación del importe de los derechos de importación o de exportación») establece:

«1. El importe de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras […] tan pronto como dispongan de la información necesaria.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 48, las autoridades aduaneras podrán aceptar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles que haya determinado el declarante.

[…]».

10. El artículo 166 («Declaración simplificada»), apartado 1, indica:

«Las autoridades aduaneras podrán aceptar que una persona incluya mercancías en un régimen aduanero sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos mencionados en el artículo 162 o los documentos justificativos mencionados en el artículo 163».

11. El artículo 167 («Declaración complementaria») prevé:

«1. En caso de declaración simplificada con arreglo al artículo 166 […], [el declarante] presentará en la aduana competente y dentro de un plazo determinado una declaración complementaria que contenga los datos necesarios para el régimen aduanero considerado. [6]

5 Según el artículo 144 («Método alternativo»), apartado 1, del Reglamento de Ejecución 2015/2447: «Al determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 74, apartado 3, del Código, la aplicación de los métodos previstos en los artículos 70 y 74, apartado 2, del Código podrá llevarse a cabo con cierta flexibilidad. El valor así determinado deberá basarse, en la medida de lo posible, en los valores en aduana determinados anteriormente».

6 Con arreglo al artículo 146 («Declaración complementaria»), del Reglamento Delegado 2015/2446, en su versión aplicable a los hechos:
«1. Cuando las autoridades aduaneras deban contraer el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles de conformidad con el artículo 105, apartado 1, párrafo primero, del Código, la declaración complementaria a que se refiere el artículo 167, apartado 1, párrafo primero, del Código se presentará en los diez días siguientes al levante de las mercancías.
2. Cuando se proceda a una contracción de conformidad con el artículo 105, apartado 1, párrafo segundo, del Código y la declaración complementaria sea de carácter global, periódico o recapitulativo, el periodo de tiempo cubierto por la declaración complementaria no podrá ser superior a un mes natural.
3. El plazo de presentación de la declaración complementaria a que se refiere el apartado 2 será establecido por las autoridades aduaneras. No deberá exceder de diez días a partir del final del periodo de tiempo cubierto por la declaración complementaria.
[…]».

Tratándose de una declaración simplificada con arreglo al artículo 166, los documentos justificativos necesarios deberán estar en posesión del declarante y a disposición de las autoridades aduaneras dentro de un plazo específico.

La declaración complementaria podrá ser de carácter global, periódico o recapitulativo.

[…]

4. Se considerará que la declaración simplificada mencionada en el artículo 166, apartado 1, o la inscripción en los registros del declarante mencionada en el artículo 182, así como la declaración complementaria, constituyen un instrumento único e indivisible que surtirá efecto, respectivamente, en la fecha en que se admita la declaración simplificada de conformidad con el artículo 172 y en la fecha en que las mercancías queden inscritas en los registros del declarante.

[…]».

12. El artículo 172 («Admisión de una declaración en aduana»), apartado 2, dice:

«Salvo disposición contraria, la fecha de admisión de la declaración en aduana por las autoridades aduaneras será la fecha que deberá utilizarse para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías y para cualesquiera otras formalidades de importación o exportación».

13. El artículo 173 («Rectificación de una declaración en aduana») prescribe:

«1. Podrá permitirse al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más de los datos de la declaración en aduana después de que esta haya sido admitida por la aduana. La rectificación no permitirá utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

[…]

3. Previa solicitud del declarante en un plazo de tres años a partir de la fecha de la admisión de la declaración en aduana, podrá permitirse la rectificación de la declaración en aduana tras el levante de las mercancías para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate».

B. Directiva 2006/112/CE[7]

14. Con arreglo al artículo 85:

«En las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana».

[7] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

II. Hechos, litigio y preguntas prejudiciales

15. El relato de hechos que contiene el auto de reenvío es el siguiente:

– De conformidad con una resolución de 26 de mayo de 2017, el Kauno teritorinė muitinė (Servicio regional de aduanas de Kaunas, Lituania)[8] llevó a cabo una inspección fiscal de «Tauritus» UAB correspondiente al período comprendido entre el 1 de octubre de 2015 y el 30 de abril de 2017.

– El Servicio regional constató que, durante ese período, Tauritus había adquirido distintas cantidades de gasóleo y carburante a diversos proveedores y las había importado en el territorio de la República de Lituania.

– En los contratos celebrados con los proveedores y en las facturas *pro forma* emitidas por éstos se indicaba el precio provisional que Tauritus debía pagar por la compra de las mercancías.

– Al declarar, con vistas a su despacho a libre práctica y su comercialización, el carburante así adquirido e importado, Tauritus indicaba en las declaraciones de importación el precio provisional como valor en aduana de las mercancías. Indicaba, asimismo, en dichas declaraciones como método aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías el previsto en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero.

– Con arreglo a los contratos celebrados con los proveedores, el precio provisional se ajustó posteriormente para tener en cuenta determinados elementos conocidos tras la importación de las mercancías, como eran los precios medios del combustible en el mercado en el período pertinente y el tipo de cambio medio en dicho período.

– Tauritus y sus proveedores acordaron este precio ajustado (en lo sucesivo, «precio final») mediante cláusulas adicionales anexas a los contratos, sobre cuya base los proveedores emitían facturas rectificativas. Dependiendo de las fluctuaciones de los precios de mercado y de los tipos de cambio, el precio final era en algunos casos superior al precio provisional y, en otros, inferior.

– Tras recibir de los proveedores las facturas rectificativas, Tauritus formulaba, por su propia iniciativa, solicitudes de ajuste del valor de las mercancías indicado en sus declaraciones de importación.

– En el marco de esa misma inspección, se constató que, durante el período comprendido entre el 29 de septiembre de 2016 y el 1 de febrero de 2017, Tauritus presentó ante el Servicio regional trece declaraciones de importación (las «declaraciones controvertidas») en las que había indicado como valor en aduana del carburante importado el precio provisional acordado con los proveedores.

– El 6 de febrero y el 15 de marzo de 2017, los proveedores emitieron a la sociedad facturas rectificativas en las que constaban unos precios finales de los carburantes importados superiores al valor en aduana consignado en las declaraciones controvertidas.

[8] En lo sucesivo, el «Servicio regional».

– A diferencia de otras ocasiones, Tauritus no solicitó a las autoridades aduaneras el ajuste del valor en aduana especificado en las declaraciones controvertidas ni pagó al Tesoro público el importe adicional del IVA a la importación antes del inicio de la inspección (26 de mayo de 2017). [9]

– El Servicio regional, sobre la base del método de valoración previsto en el artículo 70, apartado 1, del código aduanero, aceptó como valor en aduana de las mercancías el precio final que constaba en las facturas ajustadas e impuso a Tauritus el pago de intereses de demora sobre el IVA a la importación correspondiente al período comprendido entre la fecha de aceptación, por las autoridades aduaneras, de las declaraciones controvertidas y la fecha del informe del propio Servicio. [10]

16. Tauritus, disconforme con la decisión del Servicio regional, expuso su discrepancia sucesivamente ante el Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento de aduanas del Ministerio de Hacienda de la Republica de Lituania), la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión de litigios fiscales del Gobierno de la República de Lituania) y el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal regional de lo contencioso administrativo de Vilna), quienes declararon que el cálculo de los intereses de demora estaba justificado.

17. Tauritus recurrió la sentencia del tribunal de instancia ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo, Lituania) que, por sentencia de 17 de junio de 2020, devolvió el asunto a la administración aduanera para su reexamen.

18. A juicio del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo), la autoridad aduanera había calculado indebidamente el valor en aduana de las mercancías al emplear el método denominado del «valor de transacción». La aplicación del artículo 70, apartado 1, del código aduanero no podía basarse en un precio final que no era ni podía ser conocido en las fechas de importación de las mercancías y de presentación de las declaraciones iniciales.

19. Devuelto el asunto a la administración aduanera, ésta, mediante resolución del Departamento de aduanas de 31 de diciembre de 2020, que confirmaba la decisión del Servicio regional, reiteró la obligación de Tauritus de pagar los intereses de demora. Según ella:

– Tras haber recibido de los proveedores las facturas ajustadas que contenían el precio final, Tauritus tenía la obligación de calcular el valor en aduana de las mercancías de conformidad con el artículo 70, apartado 1, del código aduanero, reconociendo como valor de transacción el precio final especificado en esas facturas ajustadas.

– En la medida en que Tauritus no había dado cumplimiento a tal obligación antes del inicio de la inspección a cargo de la autoridad aduanera, ésta estaba facultada para calcular los intereses de demora a partir de la fecha de presentación de las declaraciones iniciales.

[9] Según aclaró durante la vista el Gobierno lituano, Tauritus sólo habría presentado solicitudes de ajuste (en su favor) cuando el valor final de las mercancías resultaba inferior al valor provisional declarado en un principio.

[10] Informe n.º 7KM320048M, de 14 de septiembre de 2017. El montante de los intereses asciende a 4 853 euros.

20. Confirmada esta decisión por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal regional de lo contencioso administrativo de Vilna) mediante sentencia de 19 de enero de 2022, Tauritus ha interpuesto un nuevo recurso de apelación ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo), que eleva al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 70 del [código aduanero] en el sentido de que su apartado 1 no resulta aplicable a una situación como la del presente asunto, en la que, en el momento de la admisión de la declaración en aduana y con arreglo a la compraventa realizada inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en el territorio aduanero, solo se conoce el precio provisional que debe pagarse, que se ajustará al alza o a la baja posteriormente (es decir, tras la presentación de la declaración y el despacho a libre práctica de las mercancías) en función de circunstancias que son ajenas a la voluntad de las partes de la transacción y desconocidas en el momento de la presentación de la declaración?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 173, apartado 3, del [código aduanero] en el sentido de que el declarante no está obligado a solicitar a las autoridades aduaneras la rectificación del valor en aduana determinado y declarado con arreglo al artículo 74 de dicho [código] cuando, como en el presente asunto, el precio realmente por pagar por las mercancías, en el sentido del artículo 70, apartado 1, del mismo [código], que no era ni podía ser conocido en el momento de la presentación de la declaración, sea cierto una vez despachadas a libre práctica tales mercancías?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. La petición de decisión prejudicial se registró en el Tribunal de Justicia el 19 de diciembre de 2023.

22. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos español y lituano, además de la Comisión Europea.

23. En la vista celebrada el 6 de noviembre de 2024, comparecieron los Gobiernos español, francés y lituano, así como la Comisión.

IV. Análisis

A. Consideraciones preliminares

24. Como ya he avanzado, el litigio tiene por objeto fijar el importe de los intereses de demora exigidos a una sociedad tras el pago del IVA a la importación.

25. La controversia gira en torno al método empleado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.[11] De ese valor depende el montante de la deuda tributaria y, en consecuencia, el cálculo de los intereses de demora exigibles.

[11] El debate no versa sobre el alcance de las facultades de control autorizadas por el artículo 48 del código aduanero, a las que se refiere la Comisión.

26. En particular, Tauritus fijó el valor en aduana con arreglo al *método secundario* que contempla el artículo 74, apartado 3, del código aduanero. Ese método se prevé para cuando no sea posible aplicar el *método prevalente* del artículo 70 del mismo código. [12] La autoridad aduanera propugna, por el contario, la aplicación al caso de autos del referido método prevalente.

27. El tribunal de reenvío destaca que el litigio «únicamente tiene por objeto el importe de los intereses de demora exigido a la recurrente», importe que considera «directamente relacionado con la cuantía de la deuda tributaria impagada y con el momento en que nace la obligación tributaria». [13]

28. Sucede, sin embargo, que el tribunal de reenvío no dirige al Tribunal de Justicia ninguna pregunta sobre el alcance temporal de los intereses de demora, esto es, sobre cuándo comienzan a ser exigibles. Sobre este particular, repito, el reenvío prejudicial guarda silencio, lo que implica dejar abierto el interrogante respecto de las fechas inicial y final para el cálculo de los intereses, sobre las que no versan las preguntas prejudiciales.

29. En lo que atañe a la «cuantía de la deuda tributaria impagada», que es el otro factor al que alude el tribunal de reenvío, todo parece indicar que Tauritus no ha impugnado, en cuanto tal, la cuota del IVA finalmente exigida. Si eso es así (lo que corresponde verificar al tribunal de reenvío), habrá que entender que acepta implícitamente el valor en aduana —y, por tanto, la base imponible — de las mercancías *a efectos del pago del IVA a la importación*.

30. En este contexto, destaca el carácter hipotético de la afirmación del tribunal *a quo* sobre la que descansa el auto de reenvío: «si se comprobara que el valor en aduana —y, por tanto, la base imponible— se ha determinado erróneamente, una parte de los intereses de demora exigidos no podría considerarse justificada». [14]

31. Si el obligado al pago no objeta el importe de la «deuda tributaria impagada» (en concepto de IVA), establecido precisamente en función del valor de la transacción, no veo qué necesidad habría de suscitar un debate sobre *ese mismo valor de la transacción*, ahora en lo que atañe al pago de intereses de demora. [15]

32. De ahí que, en la vista, se expusieran ciertas dudas sobre la utilidad de la respuesta que el Tribunal de Justicia pudiera dar al órgano judicial de reenvío. De calificar sus preguntas como hipotéticas (no estrictamente necesarias para solventar el litigio de origen), [16] el reenvío prejudicial sería inadmisible.

33. De cualquier modo, por si el Tribunal de Justicia resolviera acometer el análisis de fondo de las preguntas prejudiciales basándose en su presunción de pertinencia, me pronunciaré sobre éstas.

[12] A tenor del artículo 70 del código aduanero, se toma como base principal del cálculo el «valor de transacción», definido como «el precio realmente pagado o por pagar por [las mercancías] cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso».

[13] Auto de reenvío, apartado 22.

[14] Auto de reenvío, apartado 22, *in fine*.

[15] El tribunal de reenvío excluye que las transacciones sobre las que versa el litigio implicaran un fraude, un abuso de derecho o cualquier otra forma de evasión fiscal.

[16] El Gobierno lituano apuntó esta posibilidad en la vista.

B. Primera pregunta prejudicial

34. El tribunal de reenvío solicita la interpretación del artículo 70 del código aduanero. Quiere saber si su apartado 1 resulta aplicable a una situación en la que «en el momento de la admisión de la declaración en aduana y con arreglo a la compraventa realizada inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en el territorio aduanero, sólo se conoce el precio provisional que debe pagarse, que se ajustará al alza o a la baja posteriormente (es decir, tras la presentación de la declaración y el despacho a libre práctica de las mercancías) en función de circunstancias que son ajenas a la voluntad de las partes de la transacción y desconocidas en el momento de la presentación de la declaración».

35. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas. Su jurisprudencia contiene las siguientes afirmaciones:

– «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». [17]

– «En particular, en virtud del artículo 29 [actual artículo 70] del código aduanero, 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 [actual artículo 71] de ese mismo código». [18]

– «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». [19]

– «Por lo tanto, 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 sea un factor que deba eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio». [20]

36. En atención a estos criterios, el método de valoración prevalente (artículo 70 del código aduanero) debiera aplicarse, en principio, al litigio de origen. A diferencia de lo que algunos intervinientes sostuvieron en la vista, el importador no es libre para escoger, a su arbitrio, el método de valoración de las mercancías, tesis que me parece equivocada y contradictoria con la asunción de que existe una jerarquía entre los sucesivos métodos de valoración, expresamente impuesta por el propio código aduanero.

[17] Sentencia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; en lo sucesivo, «sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland»), apartado 24, con cita de jurisprudencia.

[18] Sentencia de 19 de noviembre de 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; en lo sucesivo, «sentencia 5th AVENUE Products Trading»), apartado 23.

[19] Sentencia 5th AVENUE Products Trading, apartado 24.

[20] Sentencia 5th AVENUE Products Trading, apartado 25.

37. Entiendo, por el contrario, que el importador debe atenerse al método que se ajuste a las condiciones de cada operación. Sólo podrá descartar la aplicación del método prevalente (el del artículo 70 del código aduanero) cuando no se satisfagan los requisitos en él establecidos. Únicamente en esa hipótesis podrá utilizar aquel de los métodos secundarios (del artículo 74, apartado 1, del código aduanero) que mejor se ajuste a las circunstancias de la importación, y, en último lugar, el método residual del apartado 3 de ese artículo 74.

38. A la (obligada) aplicación, en este asunto, del método del artículo 70 del código comunitario se opondrían, según el tribunal de reenvío, varias razones:

– En el momento de presentar la declaración en aduana, no podía conocerse el precio realmente pagado o por pagar.

– El apartado 3 del artículo 70 del código aduanero excluye la aplicación del valor de transacción si el precio está sujeto a condiciones que impiden determinar el valor de las mercancías.

– Desconociéndose el precio final en el momento de presentar la declaración, no cabe exigir al declarante que aplique el método del valor de transacción, toda vez que el artículo 15, apartado 2, letra a), del código aduanero le hace responsable de la exactitud e integridad de la información contenida en la declaración.

– Con arreglo a la sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland, no puede aceptarse «como valor en aduana un valor de transacción pactado que se compone, por una parte, de un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, de un ajuste a tanto alzado efectuado tras concluir el período de facturación […] [y que] se efectuará al alza o a la baja». [21]

39. Para el tribunal de remisión, las circunstancias que enumera abocarían a aplicar alguno de los métodos secundarios (residuales) de valoración que contempla el artículo 74 del código aduanero; concretamente, en el caso de autos, el de su apartado 3.

40. En mi opinión, a la vista del conjunto de informaciones facilitadas al Tribunal de Justicia, nada obstaba a que en este asunto se aplicara el artículo 70, apartado 1, del código aduanero, ya que:

– La base principal para determinar el valor en aduana es el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado *o por pagar* por las mercancías, determinado en el momento de la admisión de la declaración en aduana, y comprendiendo todos los pagos efectuados *o por efectuar* como condición de la venta de las mercancías.

– El valor de transacción puede (y debe) ajustarse posteriormente, siempre que se respete lo que previene el artículo 70, apartado 1, del código aduanero, y de conformidad con el apartado 3, letra b), de ese artículo. Será preciso, a estos efectos, que «[…] ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones […] que impidan determinar el valor de las mercancías».

[21] Sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland, apartado 35.

41. Pues bien, el precio declarado por Tauritus era provisional, tal como se había acordado en los contratos de venta de las mercancías. [22] Esos mismos contratos y sus anexos indicaban que el precio final estaría condicionado por dos factores que sólo podían conocerse tras la importación, a saber: los precios medios del combustible en el mercado y el tipo de cambio medio. [23]

42. Ambos factores constituyen «condiciones de la venta», en el sentido del artículo 70, apartado 1, y apartado 3, letra b), del código aduanero. En cuanto tales, abocan a cuantificar unos pagos que, en virtud de la relación contractual entre el comprador y el vendedor, son de tal importancia para este último que, de no hacerse efectivos, la venta no se llevaría finalmente a cabo. [24]

43. Ciertamente, se trataba de pagos cuyo importe no estaba plenamente *determinado* en el momento de la declaración en aduana. Ahora bien, las condiciones para su cálculo definitivo hacían que éste fuera ya, desde la misma firma de los contratos, perfectamente *determinable*. Sólo si no lo fuera debería excluirse el método del valor transaccional, en aplicación del artículo 70, apartado 3, letra b).

44. Como ha señalado el Gobierno español y suscrito el Gobierno francés durante la vista, ambas condiciones de venta (precios medios del combustible y tipo de cambio medio) no dependían de la voluntad exclusiva de ninguna de las partes contratantes, sino de circunstancias objetivas, de carácter externo. La constatación de esas circunstancias era fácilmente verificable por las autoridades aduaneras, ante las que el declarante podría acreditar el precio finalmente pagado tras sumar o restar al precio provisional los ajustes pactados, resultantes de factores públicamente divulgados.

45. En contra de lo que parece sostener el tribunal de reenvío, [25] opino que las consideraciones que llevaron al Tribunal de Justicia a dictar la sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland no son extrapolables a este asunto. Coincido en esta apreciación con la postura unánime expresada en la vista por los gobiernos que en ella intervinieron y por la Comisión.

46. Los contratos suscritos por Tauritus disponían que el precio final de la venta estaba sujeto a condiciones objetivas fácilmente verificables, a diferencia de lo que sucedía en el asunto Hamamatsu Photonics Deutschland. En este último, una empresa compraba a su sociedad matriz mercancías facturadas a precios intragrupo y la suma de los productos facturados se sometía regularmente a verificación y, en su caso, a corrección, mediante el método denominado «de reparto del beneficio residual». Tal método implicaba combinar la asignación de un beneficio mínimo con el reparto de un beneficio residual de forma proporcional y la fijación de una horquilla de objetivos que determinaba la realización de abonos o cargos adicionales. [26]

[22] Es irrelevante, a estos efectos, que para la declaración en aduana se aportaran inicialmente facturas *pro forma*. El artículo 145 del Reglamento de Ejecución 2015/2447 no excluye esta modalidad de factura de los documentos que justifican el valor declarado de la transacción, cuando se trata de un precio provisional que después se ha de completar.

[23] Este proceder es habitual en los contratos de venta que los principales operadores del mercado de combustibles suscriben con sus clientes. Como ha señalado la Comisión en los apartados 29 y 30 de sus observaciones escritas, en el marco del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (DO 1994, L 336, p. 119), la determinación del valor en aduana de las mercancías se inscribe en un proceso en el que la eventual revisión de precios no impone automáticamente la exclusión del método del valor transaccional.

[24] En este sentido, sentencia 5th AVENUE Products Trading, apartado 41.

[25] Apartado 29 de la decisión de reenvío, con cita del apartado 35 de la sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Sentencia Hamamatsu Photonics Deutschland, apartados 14 y 15.

47. Las condiciones de determinación del valor de las mercancías en el asunto Hamamatsu Photonics Deutschland eran, pues, notablemente más complejas y, en particular, de más difícil verificación por la autoridad aduanera que las del caso que ahora nos ocupa. Entiendo, por tanto, que la doctrina de esa sentencia no puede extenderse al presente procedimiento.

48. Defiendo, en suma, que el método prevalente del artículo 70, apartado 1, del código aduanero procedía en circunstancias como las del litigio de origen. El precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas (que, como ya he expresado, constituye, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana) se podía ajustar *a posteriori*, con arreglo a factores ya previstos en el contrato de venta y fácilmente objetivables, para reflejar el verdadero valor económico de esas mercancías.

C. Segunda pregunta prejudicial

49. El tribunal de reenvío interesa la interpretación del artículo 173, apartado 3, del código aduanero. Quiere saber, en particular, si el declarante está obligado a solicitar a las autoridades aduaneras la *rectificación* del valor en aduana, determinado y declarado con arreglo al artículo 74 de aquel código, cuando «el precio realmente por pagar por las mercancías, en el sentido del artículo 70, apartado 1, del mismo [código], que no era ni podía ser conocido en el momento de la presentación de la declaración, sea cierto una vez despachadas a libre práctica tales mercancías».

50. La respuesta a la segunda pregunta prejudicial podría ser innecesaria si se confirma que el valor de la transacción se había de calcular en este asunto a través del método prevalente del artículo 70 del código aduanero.

51. En todo caso, dados los términos en que se plantea el segundo interrogante del tribunal de reenvío, centraré en él mi análisis, lo que requiere dilucidar el mecanismo para ajustar el precio final, cuando su cálculo dependa de ciertos factores futuros (pero fácilmente objetivables).

52. En esa hipótesis, el ajuste del precio final se realiza a través de un proceso desarrollado en dos fases: a) la que atañe al momento de la declaración, cuando sólo se conoce el precio provisional; b) la que atañe al momento en el que, cumplidas las condiciones de venta pendientes, se establece el precio definitivo de las mercancías despachadas.

53. A estos efectos, el código aduanero ofrece dos mecanismos:

– En primer lugar, el de su artículo 166: se acepta que «una persona incluya mercancías en un régimen aduanero sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos mencionados en el artículo 162 o los documentos justificativos mencionados en el artículo 163».[27] A la declaración simplificada se añadirá después una declaración complementaria, que regula el artículo 167 del mismo código.

– En segundo lugar, el de su artículo 73: las autoridades aduaneras pueden autorizar que ciertas cantidades «se determinen sobre la base de criterios específicos, cuando éstas no sean cuantificables en la fecha en que se admita la declaración de aduanas».

[27] En particular, el artículo 162 del código aduanero se refiere a «todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías».

54. Con arreglo al mecanismo del artículo 166 del código aduanero, el importador declara inicialmente el precio provisional de las mercancías y, en su momento, mediante la declaración complementaria (artículo 167 del mismo código), el precio definitivo.

55. Por el contrario, el mecanismo del artículo 73 del código aduanero se reserva para importes que, en la fecha en que se admita la declaración de aduanas, sólo sean cuantificables sobre la base de *criterios específicos fijados por las autoridades aduaneras*.

56. Dadas las circunstancias de hecho del litigio, entiendo que se había de acudir al mecanismo del artículo 166, y no al del artículo 73, ambos del código aduanero, pues los dos factores de cálculo establecidos en los contratos de compraventa (precio medio del combustible y tasa de cambio medio) permitían que el montante del precio final fuera determinable en la fecha de la declaración en aduana. Bastaba, en consecuencia, servirse de la declaración simplificada del artículo 166, en espera de realizar la declaración complementaria a la que alude el artículo 167.

57. En presencia de elementos que permiten por sí mismos cuantificar los importes determinantes del valor en aduana, se hace innecesario el recurso al mecanismo del artículo 73 del código aduanero, esto es, mediante la fijación de otros *criterios específicos*.

58. El mecanismo de los artículos 166 y 167 del código aduanero, además de acomodarse a las exigencias de exactitud (artículo 15 de ese mismo código), garantiza a la postre la determinación del verdadero valor económico de las mercancías. Por el contrario, el mecanismo del artículo 73 del código aduanero no permite tanta exactitud, pues opera con arreglo a criterios que, aun siendo específicos, nunca podrán arrojar un resultado tan atinado como el de los elementos del precio que determinan con exactitud el valor económico real del bien importado.

59. Ya he expuesto por qué el método secundario de valoración que aplicó Tauritus (el del artículo 74, apartado 3, del código aduanero) no resultaba procedente. Se trata de un método puramente residual, circunscrito a los supuestos en que ni siquiera sea posible determinar el valor en aduana con arreglo a los métodos establecidos en el apartado 1 del mismo artículo 74. Estos últimos, a su vez, únicamente son aplicables si no puede recurrirse al método prevalente del artículo 70 del código aduanero, porque el precio de las mercancías (valor de transacción) esté sujeto a condiciones que impidan determinar su valor.

60. Si, como propugno, las condiciones fijadas en los contratos suscritos entre Tauritus y sus proveedores conducían a determinar fácilmente el precio final de manera objetiva, se debió utilizar el método prevalente (artículo 70 del código aduanero) para hallar el valor real de la transacción.

61. Añadiré que el método residual del artículo 74, apartado 3, del código aduanero no pude complementarse *de manera natural*, valga la expresión, con el procedimiento de rectificación del artículo 173 del mismo código. Es decir, no cabe ensamblar ambos preceptos de manera que configuren un procedimiento complejo, al modo en que se ensamblan los artículos 166 y 167 del código aduanero.

62. En efecto, la declaración simplificada del artículo 166 del código aduanero tiene en la declaración complementaria del artículo 167 del mismo código su añadido necesario, a los fines de integrar la declaración aduanera en su totalidad (ambas «constituyen un instrumento único e indivisible», según el artículo 167, apartado 4, del código aduanero).

63. En estas condiciones, por ceñirme al texto de la segunda pregunta prejudicial, no resultaba aplicable el artículo 173 del código aduanero, que contempla la «*rectificación* de una declaración aduanera».

64. Las rectificaciones admisibles a título del artículo 173 del código aduanero no pretenden *complementar* una declaración previa de carácter *provisional*, sino *corregir* el contenido de una declaración presentada en su momento con carácter de declaración acabada y completa. Ha de tenerse en cuenta, por lo demás, que el empleo de las rectificaciones, por lo que tienen de excepción al principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana, se somete a un régimen restrictivo. [28]

65. En otros términos, las declaraciones aduaneras que reflejen un precio final no sometido a ajustes ulteriores podrán, en su caso, ser rectificadas (pero no complementadas) acudiendo al artículo 173 del código aduanero. Por el contrario, las declaraciones en las que conste un precio provisional sujeto a ajustes posteriores fácilmente verificables se han de regir por los artículos 166 y 167 de aquel mismo código.

66. Si se sabe desde el principio (ya en el momento de declarar) que el precio de las mercancías es sólo provisional, no puede ocultarse ese dato a la administración aduanera y esperar al momento en que se conozca el precio final para ponerlo en su conocimiento mediante una rectificación *ex* artículo 173 de la declaración inicial.

67. En aras de la exactitud e integridad de la información contenida en la declaración inicial, según exige el artículo 15, apartado 2, letra a), del código aduanero, lo procedente es comunicar esa circunstancia en el momento mismo de la declaración inicial.

68. Entiendo, pues, que, en circunstancias como las controvertidas, la declaración inicial debía tener el carácter de declaración simplificada (artículo 166 del código aduanero), que ulteriormente se complementaría con arreglo al artículo 167 del mismo código. No era procedente recurrir al artículo 173 del código aduanero para *rectificar* una declaración presentada con arreglo al artículo 74, apartado 3, del mismo código, con el propósito de *corregir* datos que se sabían incompletos desde un principio.

69. Lo hasta aquí razonado no obsta, como es lógico, a que, con motivo de una inspección fiscal, las autoridades aduaneras verifiquen la exactitud y la integridad de la información facilitada en las declaraciones en aduana. En particular, esas autoridades están habilitadas para comprobar cuál era el valor económico de la mercancía importada (el precio efectivamente pagado tras los ajustes pertinentes sobre el precio provisional) y deducir las consecuencias procedentes en orden al cálculo del IVA a la importación y de los intereses de demora.

70. La segunda pregunta prejudicial, sin embargo, no versa sobre las facultades de control de las autoridades aduaneras.

[28] Véase en este sentido la sentencia de 8 de junio de 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), apartados 41 a 48.

V. Conclusión

71. A tenor de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder al Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo, Lituania) en estos términos:

«1) El artículo 70, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión,

debe interpretarse en el sentido de que:

se aplica a una situación en la que, en el momento de la admisión de la declaración en aduana y con arreglo a la compraventa realizada inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en el territorio aduanero, se conocen, además de su precio provisional, las condiciones que determinarán su precio final, siempre que tales condiciones respondan a criterios objetivos y de fácil verificación por parte de la autoridad aduanera, lo que corresponde apreciar al órgano judicial de reenvío.

2) El artículo 173, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013

debe interpretarse en el sentido de que:

permite al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más datos de la declaración de aduana, sin que tal rectificación resulte el mecanismo adecuado cuando lo procedente sea presentar una declaración complementaria a título del artículo 167 del Reglamento n.º 952/2013».