

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 30 de marzo de 2017 ([1](#))

**Asunto C-46/16**

**Valsts ieņēmumu dienests**  
**Interviniente:**  
**«LS Customs Services», SIA**

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

«Petición de decisión prejudicial — Unión aduanera — Mercancías sustraídas a la vigilancia aduanera en territorio aduanero de la Unión durante el régimen de tránsito externo — Determinación del valor en aduana — Requisitos para la aplicación del método de valor de transacción — Venta para la exportación a un tercer país — Determinación del valor en aduana partiendo de los datos disponibles en la Unión — Obligaciones de investigación y motivación de la Administración aduanera de los Estados miembros»

## **I. Introducción**

1. En unos tiempos en los que por doquier se plantea de nuevo el aislamiento y el levantamiento de nuevas barreras, la aplicación del Derecho aduanero, más allá de su carácter técnico, ofrece la oportunidad de recordar los valores y objetivos de la legislación sobre libre comercio de la Organización Mundial del Comercio y de la Unión Europea. Dichos valores y objetivos consisten en crear un sistema aduanero equitativo, uniforme y neutral que satisfaga por igual las necesidades del comercio mundial, de los agentes económicos y de la economía local.

2. En dicho sistema adquieren una singular importancia el cálculo del valor en aduana y las garantías procesales vinculadas a este, ya que, por muy justo que sea un sistema de aranceles, carece de sentido si el cálculo del valor aduanero en que se basa no se lleva a cabo de forma correcta y equitativa.

3. El presente procedimiento suscita diversas cuestiones a este respecto. Trata sobre una situación en la que una mercancía fue sustraída a la vigilancia aduanera durante el régimen de tránsito externo en territorio aduanero de la Unión. El régimen de tránsito externo permite que una mercancía vendida desde un tercer país a otro tercer país sea transportada entre dos lugares pertenecientes al territorio aduanero de la Unión sin someterla a derechos de importación. No obstante, si la mercancía no llega a su destino, se considera que ha sido sustraída a la vigilancia aduanera, es decir, al control por parte de

las autoridades aduaneras, (2) y que, por lo tanto, ha sido introducida en el territorio aduanero de la Unión, devengándose la correspondiente deuda aduanera.

4. A este respecto, se pide al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión de cómo se ha de determinar en una situación así el valor en aduana de las mercancías en cuestión, que inicialmente no fueron vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión, sino para su exportación a un tercer país.

5. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia información sobre el alcance de las obligaciones de determinación y motivación de la Administración aduanera de los Estados miembros en cuanto al método aplicado para determinar el valor en aduana.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la OMC

#### 1. GATT de 1994

6. El artículo VII, apartado 2, letras a) y b), del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y Comercio de 1994 (en lo sucesivo, «GATT») (3) establece lo siguiente:

«2. a) El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

b) El “valor real” debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. [...]»

#### 2. Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana

7. Conforme a la Introducción General del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT (en lo sucesivo, «Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana»), (4) el valor de transacción, tal como se define en el artículo 1 de dicho Acuerdo, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Por otro lado, dicha Introducción General explica que, en los casos en que no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana se ha de determinar sobre la base del valor de transacción de mercancías idénticas o similares importadas. Si esto tampoco es posible, se disponen otros métodos diferentes para la determinación del valor en aduana.

8. El artículo 1, apartado 1, del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana presenta el siguiente tenor:

«1. El valor en aduana de las mercancía[s] importadas será su valor de transacción es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación [...]».

9. El artículo 2, apartado 1, letra a), del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana establece:

«1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación [...]».

10. El artículo 3, apartado 1, letra a), del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana establece:

«1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en [los] artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación [...]».

11. Conforme al artículo 6, apartado 1, letra b), del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana:

«El valor en aduana [...] determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

[...]

b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación».

12. El artículo 7, apartados 1 y 2, letras e) y g), del Acuerdo sobre el valor de aduana dispone lo siguiente:

«1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

[...]

e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;

[...]

g) valores arbitrarios o ficticios.»

## **B. Derecho de la Unión**

### **1. Código aduanero**

13. Con arreglo al artículo 4, punto 13, del Código aduanero comunitario (en lo sucesivo, «Código aduanero» o «CA»), (5) se entenderá por «vigilancia por las autoridades aduaneras», a efectos de dicho Código, «las medidas que, de una manera general, lleva a cabo dicha autoridad para garantizar el respeto de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera».

14. Con arreglo al artículo 37, apartados 1 y 2, del CA, «las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción» y «podrán ser sometidas a controles aduaneros». Las mercancías no comunitarias «permanecerán bajo vigilancia aduanera [...] hasta que [...] se reexporten [...]»

15. El artículo 6 del CA establece:

«1. Cuando una persona solicite de las autoridades aduaneras una decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera, proporcionará a dichas autoridades todos los elementos y documentos necesarios para la adopción de una decisión.

[...]

3. Las autoridades aduaneras deberán motivar las decisiones adoptadas por escrito que denieguen las solicitudes que les hayan sido dirigidas o aquellas que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas. Deberán hacer mención del derecho de recurso previsto en el artículo 243.»

16. El artículo 12 del CA es del siguiente tenor:

«1. Previa solicitud escrita [...], las autoridades aduaneras facilitarán información arancelaria vinculante [...].

2. La información arancelaria vinculante o la información vinculante en materia de origen únicamente vinculará a las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud en lo relativo a la clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía, respectivamente.

[...] [Plazo de validez, condiciones, invalidez]»

17. El artículo 14 del CA dispone lo siguiente:

«A efectos de aplicación de la normativa aduanera, cualquier persona directa o indirectamente interesada en las operaciones de que se trate efectuadas en el marco de los intercambios de mercancías suministrará a las autoridades aduaneras, en los plazos que, en su caso, se fijen y previa petición por su parte, todos los documentos y datos, independientemente de su soporte material, [y] toda la colaboración que sean necesarios.»

18. El artículo 29, apartado 1, del CA presenta la siguiente redacción:

«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 éstas 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:

- a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que:
  - impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad,
  - limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o
  - no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
- b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración;
- c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del artículo 32; y
- 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.»

19. El artículo 30 del CA establece:

«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. Sólo 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 éste;
- a) 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.

[...]»

20. El artículo 31 del CA es del siguiente tenor:

«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 nacional del país exportador;
- 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 de aduana mínimos; o
- g) valores arbitrarios o ficticios.»

21. Con arreglo al artículo 91, apartado 1, letra a), del CA:

«El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

- a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial».

22. El artículo 92, apartado 1, del CA dispone lo siguiente:

«El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.»

23. El artículo 94 del CA tiene el siguiente tenor:

«1. El obligado principal deberá prestar una garantía con objeto de asegurar el pago de la deuda aduanera y demás gravámenes que puedan surgir con respecto a dicha mercancía.

2. La garantía será:

- a) bien de carácter individual y abarcará una sola operación de tránsito;
- b) bien una garantía global que abarque una serie de operaciones de tránsito, cuando el obligado principal esté autorizado por las autoridades aduaneras del Estado miembro en que esté establecido a proporcionar una garantía de este tipo.

[...]

4. Las personas que prueben, a satisfacción de las autoridades aduaneras, que cumplen normas más elevadas de fiabilidad, podrán ser autorizadas a prestar una garantía global de un importe reducido, o a acogerse a los beneficios de una dispensa de garantía. [...]

[...]»

24. El artículo 95, apartado 1, del CA dispone lo siguiente:

«Salvo casos que se determinarán por el procedimiento del Comité cuando sea necesario, no se requerirá garantía alguna para cubrir:

[Excepciones]»

25. El artículo 96, apartado 1, del CA establece:

«El obligado principal es el titular del régimen de tránsito comunitario externo. El obligado principal deberá:

- a) presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras;
- b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.»

26. El artículo 192, apartado 1, del CA presenta la siguiente redacción:

«Cuando la normativa aduanera establezca la constitución de una garantía con carácter obligatorio, y sin perjuicio de las disposiciones específicas para el régimen de tránsito previstas con arreglo al procedimiento del Comité, las autoridades aduaneras fijarán el importe de dicha garantía en un nivel equivalente:

- al importe exacto de la(s) deuda(s) aduanera(s) de que se trate, si dicho importe puede determinarse de forma cierta en el momento en que se exija la garantía,
- al importe más elevando, estimado por las autoridades aduaneras, de la(s) deuda(s) aduanera(s) que ya exista(n) o que pueda(n) originarse en los demás casos.

[...]»

27. Con arreglo al artículo 203:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

[...]

3. Los deudores serán:

[...]

- [...] en su caso, la persona que deba cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia en depósito temporal de la mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentra dicha mercancía.»

28. El artículo 220, apartado 2, letra b), del CA establece:

«Con la salvedad de [...], no se procederá a la contracción a posteriori cuando:

[...]

- b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

[...]»

## **2. Reglamento (CEE) n.º 2454/93**

29. El artículo 147, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 (6) es del siguiente tenor:

«A efectos del artículo 29 del Código, el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. En el caso de ventas sucesivas [antes] de la valoración, esta indicación sólo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, o respecto a una venta en el territorio aduanero de la Comunidad anterior al despacho a libre práctica de las mercancías.

Deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras, en el momento en que tenga lugar la declaración del precio relativo a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación a dicho territorio.

[...]»

30. El artículo 151 del Reglamento n.º 2454/93 es la disposición de aplicación correspondiente al artículo 30, apartado 2, letra b), del CA, y su apartado 3 establece:

«Si al aplicar el presente artículo se hallaren dos o más valores de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se deberá tomar en consideración el valor de transacción más bajo.»

## **III. Hechos y procedimiento principal**

31. El 2 de junio de 2011, SIA LS Customs Services (en lo sucesivo, «LSCS»), como obligada principal, cumplimentó y presentó en la Rīgas brīvostas MKP (oficina aduanera letona) una declaración aduanera de tránsito de mercancías (bicicletas para niños y sus partes) a efectos del tránsito desde la República Popular China hasta la Federación Rusa a través del territorio de la Unión Europea. En la declaración de tránsito como autoridad receptora se mencionaba la oficina aduanera letona «Terehovas MKP».

32. Sin embargo, al no haberse presentado las mercancías correspondientes ante dicha autoridad, LSCS no pudo aportar prueba de que el régimen de tránsito hubiera finalizado. Por ese motivo, la Administración tributaria letona consideró que dicho régimen no había finalizado y que su titular no había cumplido sus obligaciones. Por lo tanto, entendió que la mercancía había sido sustraída a la vigilancia aduanera y se había devengado una deuda aduanera a cargo de LSCS. En consecuencia, mediante resolución inicial de 12 de septiembre de 2011 y definitiva de 8 de noviembre de 2011 (en lo sucesivo, «resolución controvertida»), la Administración tributaria impuso a LSCS la obligación de abonar los derechos de aduana, los derechos antidumping y el impuesto sobre el valor añadido por las mercancías en cuestión.

33. Por lo que respecta al valor en aduana de dichas mercancías, la Administración tributaria letona consideró que no era de aplicación el artículo 29 del CA, ya que las mercancías no habían sido vendidas para su exportación en el territorio aduanero de la Comunidad, sino para su exportación a la Federación Rusa. Por lo tanto, la determinación del valor en aduana no se basó en el valor de transacción de las mercancías. Asimismo, la Administración tributaria consideró que no disponía de la información necesaria para determinar el valor en aduana aplicando los métodos previstos en el artículo 30 del CA, por lo que lo determinó de conformidad con el artículo 31 del CA, basándose en los datos disponibles en la Unión.

34. Como consecuencia del recurso contencioso-administrativo presentado por LSCS, la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), mediante sentencia de 23 de agosto de 2012, anuló la resolución controvertida por falta de motivación. El 10 de junio de 2014, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) confirmó dicha sentencia, pues ni la resolución inicial de la autoridad tributaria letona ni la resolución controvertida habían indicado la información a partir de la cual se había calculado el valor en aduana de las mercancías. Además, no se habían expuesto los motivos por los que no fue posible obtener datos que hubieran posibilitado la aplicación de otro método de determinación del valor en aduana distinto del método previsto en el artículo 31 del CA. Por lo tanto, la Administración tributaria letona no había permitido a LSCS defender sus derechos en los procedimientos administrativo y judicial.

35. La Administración tributaria letona interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia).

#### **IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

36. La Augstākā tiesa (Tribunal Supremo) considera que la solución del litigio en el procedimiento principal depende de la interpretación del Derecho de la Unión, y por ese motivo ha remitido al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 21 de enero de 2016, las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 29, 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, en el sentido de que el método establecido en dicho artículo también es de aplicación cuando la importación de las mercancías y su despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la Comunidad se hayan producido como consecuencia de que durante el procedimiento de tránsito han sido sustraídas a la vigilancia aduanera, tratándose de mercancías sujetas a derechos de importación y que no han sido vendidas para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, sino para su exportación fuera de la Comunidad?
- 2) ¿Debe interpretarse la expresión “de forma sucesiva”, que figura en el artículo 30, 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, en relación con el derecho a una buena administración que se consagra en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y junto con el principio de motivación de los actos administrativos, en el sentido de que, para poder llegar a la conclusión de que es de aplicación el método que figura en el artículo 31, la Administración aduanera tiene la obligación de argumentar en cada acto administrativo por qué

en esas circunstancias concretas no se pueden utilizar los métodos de determinación de valor de las mercancías en aduana que figuran en los artículos 29 o 30?

- 3) ¿Debe considerarse suficiente, para no aplicar el método del artículo 30, apartado 2, letra a), del Código aduanero, que la Administración aduanera señale que no tiene en su poder la información apropiada, o está obligada la Administración aduanera a obtener información del productor?
- 4) ¿Debe motivar la Administración aduanera por qué no se han de utilizar los métodos establecidos en el artículo 30, apartado 2, letras c) y d), del Código aduanero, si ésta determina el precio de mercancías similares sobre la base del artículo 151, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93?
- 5) ¿Debe contener la resolución de la Administración aduanera una motivación exhaustiva de cuál es la información disponible en la Comunidad, en el sentido del artículo 31 del Código aduanero, o puede aportarla más adelante, en sede judicial, presentando prueba más detallada?»

37. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas LSCS, el Gobierno letón y la Comisión Europea.

## V. **Apreciación**

38. Las cinco cuestiones prejudiciales de la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo) se refieren a dos aspectos de las obligaciones que incumben a la Administración aduanera de los Estados miembros: por un lado, se trata de la determinación del valor en aduana de una mercancía, especialmente de los requisitos para la aplicación del método del valor de transacción (véase, a continuación, la sección A); por otro, se plantea la cuestión de las obligaciones de investigación y motivación de la Administración aduanera al determinar el valor en aduana (más adelante, sección B).

### ***A. Sobre los requisitos para la aplicación del método del valor de transacción con arreglo al artículo 29 del CA***

39. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si se puede recurrir al método del valor de transacción del artículo 29 del CA también cuando las mercancías inicialmente no fueron vendidas para su exportación a la Unión, sino a un tercer país, pero durante el régimen de tránsito externo en el territorio aduanero de la Unión fueron sustraídas a la vigilancia aduanera.

40. Para responder a esta cuestión es preciso aclarar, en primer lugar, en qué medida la aplicación del método del valor de transacción requiere que el precio de la transacción se corresponda con un precio para la exportación al territorio aduanero de la Unión (véase, acto seguido, la subsección 1). A continuación, se debe analizar si es relevante que la deuda aduanera nazca con la sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera durante el régimen de tránsito externo. A este respecto, procede examinar la argumentación de LSCS según la cual la determinación de la garantía que se ha de prestar para el régimen de tránsito externo prejuzga la determinación del valor en aduana (subsección 2).

#### ***1. Sobre el criterio de la «venta para la exportación al territorio aduanero de la Unión»***

41. ¿Puede recurrirse al método del valor de transacción previsto en el artículo 29 del CA también para determinar el valor en aduana cuando el precio de transacción no se corresponde con un precio para la exportación al territorio aduanero de la Unión, sino con un precio para la exportación a un tercer país?

42. A favor de una respuesta negativa cabe citar, por una parte, el tenor del artículo 29 del CA, según el cual el valor de transacción es «el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan *para su exportación con destino al territorio aduanero de la [Unión]*». (7), (8) De ahí deduce el Tribunal de Justicia que debe probarse, en el momento de la venta, que las mercancías, originarias de un Estado tercero, van a introducirse en el territorio aduanero de la Unión. (9) Este principio está consagrado también en el artículo 147, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento n.º 2454/93, conforme al cual, cuando en un caso de ventas sucesivas se declare el precio

de una venta anterior, deberá demostrarse que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión.

43. Por otro lado, de la sistemática y del sentido y finalidad de las disposiciones relativas a la determinación del valor en aduana que contienen los artículos 29 a 31 del CA se deduce que, para calcular dicho valor, sólo puede utilizarse un precio destinado a la exportación al territorio aduanero de la Unión.

44. Así, por ejemplo, de dichas disposiciones y de las normas del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana en que se basan se desprende que el valor de transacción debe utilizarse siempre que sea posible para determinar el valor en aduana. (10) Y así lo confirma no sólo el preámbulo del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana, sino también el hecho de que los métodos alternativos de determinación del valor en aduana sólo se deban aplicar cuando no pueda determinarse dicho valor partiendo del valor de transacción. (11) En este sentido, el Tribunal de Justicia ha aclarado que, debido a la prioridad de que goza el método del valor de transacción, los requisitos para su aplicación no deben interpretarse de forma excesivamente estricta. (12)

45. No obstante, de las citadas disposiciones y del artículo VII del GATT en que aquellas se basan se deduce también que el valor en aduana debe corresponderse con el «valor real» de la mercancía importada. Por lo tanto, sólo puede recurrirse al valor de transacción para determinar el valor en aduana si se puede considerar que refleja el verdadero valor económico de la mercancía importada y que tiene en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico. (13)

46. No sucede así en el caso de un precio que no ha sido fijado o negociado para la exportación de una mercancía al territorio aduanero de la Unión, sino a un tercer país. En efecto, el precio de la mercancía en una determinada zona aduanera se corresponde con la situación del mercado en esa zona, (14) situación que constituye, por lo tanto, un elemento que influye, entre otros, en el valor económico de la mercancía. Si una bicicleta para niños, como la del presente caso, cuesta 3,90 euros cuando es exportada a Rusia, en modo alguno significa eso que, en caso de ser exportada a la Unión, fuera a venderse al mismo precio.

47. Por este motivo, el «valor normal» teórico conforme al Acuerdo de Bruselas sobre el valor en aduana, en que se basó la determinación del «valor real» con arreglo al artículo VII del GATT hasta la introducción del método del valor de transacción, (15) era un precio de la *mercancía importada en el lugar de introducción en la zona aduanera correspondiente*. No se trataba en absoluto de un precio aplicado a mercancías extranjeras exportadas a otros países distintos del país de destino. (16) El actual sistema es deudor de este principio del valor «normal» o «correcto», por cuanto el valor de transacción de una mercancía importada en principio puede ser utilizado para calcular el valor en aduana, pero sólo en determinadas circunstancias.

48. Si no se cumplen estos requisitos, el valor en aduana debe determinarse sobre la base del valor de transacción de mercancías idénticas o similares importadas o aplicando otros métodos diferentes. Las disposiciones existentes a este respecto confirman la preeminencia del criterio de la venta para la exportación en el territorio aduanero correspondiente a la hora de determinar el valor en aduana: así, se ha de tratar de mercancías idénticas o similares vendidas *para la exportación al mismo país de importación* (Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana) (17) o *para su exportación a la Unión* (Código aduanero de la Unión). (18) De igual manera, un valor en aduana calculado conforme a los otros métodos posibles por no disponerse de tales valores de referencia en ningún caso puede basarse en el precio de exportación de las mercancías *a un país distinto del país de importación* (Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana) (19) o a un país *no comprendido en el territorio aduanero de la Unión* (Código aduanero de la Unión). (20)

49. Por lo tanto, sería contrario al objetivo de la regulación del valor en aduana de la Unión reconocer como valor de transacción a efectos del artículo 29 del CA un precio de venta aplicado a la exportación a un tercer país, ya que con dicha normativa se pretende concebir un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios, (21) lo cual no se podría garantizar si, al determinar el valor en aduana de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión, se tuviese en cuenta el precio aplicado en la exportación a un tercer país. Dado que los

precios son diferentes en cada zona aduanera, la determinación del valor en aduana sólo puede ser equitativa, uniforme y neutral si, para la importación en cada zona, se atiende al precio aplicado en la exportación a esa misma zona.

50. Si no fuera así, se produciría, en particular, una diferencia de trato y un menoscabo de la neutralidad competitiva entre quienes importan a la Unión una mercancía sobre la base de una venta para la exportación con destino a la Unión y quienes importan a la Unión una mercancía sobre la base de una venta para la exportación a un tercer país, por ejemplo, sustrayendo la mercancía a la vigilancia aduanera (ya sea intencionadamente o, como en el presente caso, por culpa de un tercero). Además, de esta manera se abrirían las puertas al fraude si, como aquí sucede, el valor de transacción para la exportación a un tercer país fuese sustancialmente inferior al valor correspondiente a la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión.

## ***2. Sobre la forma de devengarse la deuda aduanera y sobre la relevancia de la garantía prestada en el régimen de tránsito externo***

51. De las anteriores reflexiones se deduce que la aplicabilidad del método del valor de transacción no depende de la forma en que nace la deuda de derechos de importación (bien mediante declaración para el despacho a libre práctica o bien mediante sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera). Lo único importante es si las mercancías importadas han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión.

52. Para averiguar si es éste el caso, como bien señala la Comisión, puede no ser válida aquí la presunción del artículo 147, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93, según la cual el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión. En el presente caso, las mercancías no fueron declaradas para su despacho a libre práctica, sino para su inclusión en el régimen de tránsito.

53. Sin embargo, como también argumenta la Comisión, esto no significa que, a falta de una declaración para el despacho a libre práctica, automáticamente se deba considerar que las mercancías no han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión. Por el contrario, incumbe a la Administración aduanera o al órgano jurisdiccional remitente estimar, a la vista de las circunstancias y de la documentación disponible en cada caso, si las mercancías fueron vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión. A este respecto, resulta decisivo si la venta en que se ha de basar la determinación del valor de transacción se llevó a cabo con destino al territorio aduanero de la Unión. Según la información aportada por LSCS y por el órgano jurisdiccional remitente, no parece que en el presente caso sea así.

54. En particular, LSCS en realidad no niega que las mercancías en cuestión no se vendiesen para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Tampoco cuestiona que se devengase una deuda aduanera y que ella misma, como obligada principal, se convirtiese en deudora aduanera. No obstante, dicha empresa considera que la deuda aduanera no puede exceder del importe de la garantía prestada con motivo de la inclusión de las mercancías en el régimen de tránsito externo. Por lo tanto, dado que dicha garantía se calcula sobre la base del valor de transacción de la venta de las mercancías desde China a Rusia, entiende que el valor en aduana definitivo también debe calcularse conforme al método del valor de transacción.

55. Esta argumentación no puede prosperar.

56. Es cierto que la garantía que ha de prestar el obligado principal al incluirse las mercancías en el régimen de tránsito externo pretende asegurar una eventual deuda aduanera, y por ese motivo su cuantía ha de ser equivalente al importe exacto o al importe más elevado estimado de la deuda aduanera que se pretende afianzar. (22) Según la información facilitada por LSCS, es evidente que en el presente caso no sucedió así: Al determinar el valor en aduana, a efectos del cálculo de la garantía prestada, conforme al método del valor de transacción, las autoridades aduaneras letonas pasaron por alto el principio conforme al cual la fianza prestada ha de equivaler al importe más elevado de la deuda aduanera. En efecto, precisamente ante la falta de seguridad sobre la aplicación del artículo 29 del CA

en un caso como el presente, las autoridades no podían considerar, fuera de toda duda, que la posible deuda aduanera no superaría el valor así calculado.

57. Sin embargo, en una situación como la presente, el obligado principal no puede invocar confianza legítima alguna en que el importe de la deuda aduanera se corresponda con el importe de la garantía prestada al incluir las mercancías en el régimen de tránsito externo.

58. Si bien, como reiteradamente ha puesto de relieve el Tribunal de Justicia, el principio de protección de la confianza legítima es uno de los principios fundamentales de la Unión, (23) sólo pueden invocarlo con éxito aquellas personas a quienes se hayan ofrecido garantías concretas, incondicionales y concordantes que procedan de fuentes autorizadas y fiables (24) y a quienes una autoridad nacional haya infundido fundadas esperanzas. (25)

59. No es así en este caso.

60. En efecto, de las disposiciones pertinentes del Código aduanero se desprende que el cálculo de la garantía que ha de prestar el obligado principal para la inclusión de las mercancías en el régimen de tránsito en ningún caso se debe equiparar al cálculo de la deuda aduanera efectiva.

61. Así, en cuanto al cálculo de la mencionada garantía, no parece existir disposición alguna en virtud de la cual se trate aquí de una información vinculante de las autoridades aduaneras. En cambio, con arreglo al artículo 12 del CA, en cuanto a otras informaciones sí se establece así expresamente. Por lo tanto, habida cuenta del contenido normativo del Código aduanero, cabe presumir que, si el legislador hubiese tenido la intención de que la determinación de la garantía para el régimen de tránsito fuera vinculante para el futuro cálculo de la deuda aduanera, también lo habría dispuesto así explícitamente.

62. Este mismo argumento es válido también para las disposiciones explícitas del Código aduanero que permiten con carácter general a las autoridades aduaneras (con la reserva de eventuales consideraciones de protección de la confianza legítima) efectuar una revisión posterior de la declaración en aduana y establecer una nueva deuda aduanera. (26) También a este respecto se ha de presumir que, si el legislador hubiese querido concebir la determinación de la garantía en el régimen de tránsito como vinculante para el cálculo de la deuda aduanera, habría tenido que regular en el Código aduanero las condiciones de una modificación posterior, cosa que no hizo.

63. Por lo demás, en contra del carácter vinculante de la determinación de la garantía para el posterior cálculo de la deuda aduanera se puede aducir que, en determinadas circunstancias, se puede dispensar de la entrega de tal garantía o se puede aceptar una reducción de esta, (27) y no se han regulado las repercusiones que esto tendría en el posterior cálculo de la deuda aduanera. Lo mismo se puede afirmar respecto de la posibilidad de operar con importes a tanto alzado en el cálculo de la garantía en caso de que no se disponga de los datos necesarios para calcular una eventual deuda aduanera. (28) Y, por último, si el establecimiento del importe de la garantía determinase la cuantía de la futura deuda aduanera, se echaría de menos a este respecto una excepción para las situaciones afectadas en los casos en que no se ha de prestar ninguna garantía en absoluto. (29)

64. Por lo tanto, LSCS no podía considerar que las disposiciones pertinentes del Código aduanero permitían a las autoridades aduaneras letonas ofrecerle garantías concretas e incondicionales respecto a la posible deuda aduanera, mediante el reconocimiento del importe de la garantía prestada. Y con mayor motivo ha de ser así habida cuenta de que a LSCS, como titular del régimen de tránsito externo, a falta de datos contrarios, se le presume una experiencia en materia de tramitación aduanera y estar versada en la normativa de aduanas. Por lo tanto, no puede alegar que las mencionadas autoridades le habían infundido fundadas esperanzas de que la cuantía de la deuda aduanera no superase el importe de la garantía que había de prestar para el régimen de tránsito.

### 3. *Conclusión*

65. En atención a las anteriores consideraciones, propongo que se responda del modo siguiente a la primera cuestión prejudicial: El artículo 29, apartado 1, del CA debe interpretarse en el sentido de que el método de determinación del valor en aduana allí contemplado sólo es de aplicación cuando el valor

de transacción de las mercancías se corresponda con un precio de exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Por lo tanto, es irrelevante si la deuda aduanera se devenga por el hecho de que las mercancías sean sustraídas a la vigilancia aduanera durante el régimen de tránsito externo.

## ***B. Sobre las obligaciones de investigación y motivación de la Administración aduanera en la determinación del valor en aduana***

### ***1. Sobre las obligaciones de investigación de la Administración aduanera***

66. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia una aclaración sobre las obligaciones que incumben a la Administración aduanera en cuanto a la aplicación del método de determinación del valor en aduana establecido en el artículo 30, apartado 2, letra a), del CA. Con arreglo a dicho precepto, el valor en aduana se ha de determinar sobre la base del valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Unión y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a éste. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la Administración aduanera puede desistir de la aplicación de dicho método si no dispone de los datos oportunos, o bien si está obligada a recabar información del productor de la mercancía.

67. En primer lugar, procede señalar que, aparentemente, ni el Código aduanero ni el Reglamento n.º 2454/93 establecen una *obligación* para la Administración aduanera de recabar del productor de las mercancías los datos necesarios para la aplicación del método contemplado en el artículo 30, apartado 2, letra a), del CA (ni de ningún otro método). Sólo en relación con la aplicación del artículo 30, apartado 2, letra d), del CA (método del «valor calculado» partiendo del coste de los materiales, los beneficios, etc.) se dice que la Administración aduanera *puede* comprobar en un tercer país la *información* proporcionada por el productor de las mercancías, con la *conformidad* de éste y de las autoridades del tercer país de que se trate. (30)

68. No obstante, la Administración aduanera está sujeta necesariamente a ciertas obligaciones de comprobación al determinar el valor en aduana. En efecto, de la sistemática de los artículos 29 a 31 del CA se deduce que los distintos métodos posibles para determinar el valor en aduana guardan una relación de subsidiariedad entre sí. (31) Esto significa que, en cada caso concreto, la Administración aduanera debe comprobar con la debida diligencia si se cumplen los requisitos para la aplicación de un método, antes de pasar al método siguiente. A tal fin, el Código aduanero concede a las autoridades aduaneras de los Estados miembros (con ciertas limitaciones) (32) la facultad de recabar información de cualquier persona directa o indirectamente interesada en las operaciones efectuadas en los intercambios de mercancías. (33)

69. La obligación de las autoridades tributarias de comprobar cuidadosamente los requisitos de aplicación de cada método de determinación del valor en aduana se corresponde también con la subsidiariedad con que el legislador de la Unión concibe dichos métodos. En efecto, dado que el legislador no ha concedido a las autoridades la libre elección de los métodos, éstas deben hacer lo posible, en principio, por aplicar los métodos prioritarios, antes de recurrir a los métodos secundarios.

70. Como compensación, no obstante, las obligaciones de comprobación y diligencia de la Administración aduanera se corresponden también con ciertas obligaciones de cooperación e información de las personas intervinientes en los intercambios de mercancías. En particular, el artículo 6, apartado 1, del CA establece que, cuando una persona solicite de las autoridades aduaneras una decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera, proporcionará a dichas autoridades todos los elementos y documentos necesarios para la adopción de una decisión. Precisamente cuando un agente económico desea, como en este caso, beneficiarse de un método de determinación del valor en aduana que le es más favorable, no parece desproporcionado exigirle que, dentro de sus posibilidades, facilite los datos necesarios para la aplicación de ese método.

71. Por otro lado, algunas disposiciones del Código aduanero y las correspondientes disposiciones de aplicación confirman que las obligaciones de comprobación de la Autoridad aduanera deben cumplirse en colaboración con los agentes económicos interesados. Así, por ejemplo, está previsto que, cuando las autoridades aduaneras no puedan conocer el valor de transacción sin ulterior investigación, han de conceder al comprador la ocasión de obtener información adicional. (34)

72. Habida cuenta de esta relación de cooperación, resulta convincente la argumentación de la Comisión, conforme a la cual la Administración aduanera, antes de desistir de la aplicación del artículo 30, apartado 2, letra a), del CA, debe consultar toda la información y bases de datos de que disponga y ha de otorgar al agente económico interesado la posibilidad de aportar los datos necesarios. (35) En cambio, no se ha de admitir que existe una obligación de investigación con respecto al productor de las mercancías, pues implicaría un coste excesivo y muchas veces afectaría a secretos comerciales de empresas que sólo están indirectamente implicadas.

73. No obstante, no se alcanza a entender de qué manera ha de verse limitada esta solución (como propone la Comisión) a una situación como la presente, en que la mercancía fue sustraída a la vigilancia aduanera durante el régimen de tránsito, pues no se entiende por qué han de verse disminuidas en esta situación la relación de subsidiariedad de los distintos métodos de determinación del valor en aduana y la necesidad de comprobar con diligencia sucesivamente la aplicación de cada uno de esos métodos.

74. Por lo tanto, en atención a las anteriores consideraciones, propongo que se responda del modo siguiente a la tercera cuestión prejudicial: La autoridad aduanera no está obligada a recabar del fabricante de las mercancías los datos necesarios para la aplicación del artículo 30, apartado 2, letra a), del CA. No obstante, antes de poder desistir de la aplicación de dicha disposición, la autoridad debe consultar todas las fuentes de información y bases de datos de que disponga y ha de otorgar al agente económico interesado la posibilidad de aportar los datos necesarios para la aplicación del mencionado precepto.

## **2. *Sobre las obligaciones de motivación de la Administración aduanera***

75. Las cuestiones prejudiciales segunda, cuarta y quinta, que se han de tratar conjuntamente, se refieren todas ellas a las obligaciones de motivación que incumben a la Administración aduanera en relación con el método elegido para determinar el valor en aduana. Así, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la Administración aduanera está obligada a explicar:

- por qué no ha aplicado los métodos previstos en los artículos 29 o 30 del CA, sino el establecido en el artículo 31 del CA, para determinar el valor en aduana (segunda cuestión prejudicial);
- por qué no se han de utilizar los métodos establecidos en el artículo 30, apartado 2, letras c) y d), del CA, si ella misma determina el precio de mercancías similares sobre la base del artículo 151, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93 (cuarta cuestión prejudicial),
- y si la decisión debe contener una motivación exhaustiva de cuál es la información disponible en la Comunidad, en el sentido del artículo 31 del CA, o si puede aportarla más adelante, en sede judicial, presentando una prueba más detallada (quinta cuestión prejudicial).

76. La respuesta a estas cuestiones se deduce del mismo artículo 6, apartado 3, del CA, con arreglo al cual se han de motivar las decisiones que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas.

77. Además, las autoridades aduaneras nacionales están sujetas a una obligación general de motivación en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Aunque el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales no es directamente aplicable en el caso de la aplicación del Derecho de la Unión por los Estados miembros, (36) el derecho que allí se garantiza a una buena administración es concreción de un principio general del Derecho de la Unión, de manera que se deben observar las exigencias derivadas de dicho derecho siempre que un Estado miembro aplique el Derecho de la Unión. (37)

78. Por lo demás, para respetar el derecho a la tutela judicial efectiva, que emana del principio de efectividad, también es indispensable una motivación adecuada, pues sólo así se permite a los particulares decidir, con conocimiento de todas las circunstancias, si les será provechoso acudir a los tribunales. Asimismo, es necesaria una motivación suficiente para que los tribunales puedan examinar la decisión de una autoridad por la cual se deniega un derecho subjetivo concedido por el Derecho de la Unión. (38)

79. De conformidad con estas exigencias y en virtud del ya mencionado principio de subsidiariedad de los métodos previstos en el Código aduanero para determinar el valor en aduana, queda patente, en primer lugar, que la autoridad aduanera debe explicar suficientemente en su decisión por qué es aplicable el método de determinación del valor en aduana elegido y no lo es ninguno de los preferentes. Por lo tanto, si la Administración aduanera aplica el método previsto en el artículo 31 del CA, debe razonar por qué no se cumplen los requisitos para la aplicación de los métodos previstos en los artículos 29 o 30 del CA.

80. En segundo lugar, de la relación de subsidiariedad que existe entre los métodos sucesivamente enumerados para determinar el valor en aduana se deduce también que no es necesario explicar por qué no se han aplicado los métodos subordinados al elegido. Por lo tanto, dado que el artículo 151, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93 es la disposición de aplicación del artículo 30, apartado 2, letra b), del CA, cuando la Administración aduanera determina el valor en aduana atendiendo al artículo 151, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93, no está obligada a explicar por qué no son de aplicación los métodos establecidos en el artículo 30, apartado 2, letras c) y d), del CA.

81. En tercer lugar, en virtud de la obligación de motivación, la Administración aduanera debe exponer en la decisión cómo ha calculado el valor en aduana definitivo. A tal fin debe explicar, cuando el valor ha sido determinado en aplicación del artículo 31 del CA, de qué datos se disponía en la Unión y cuáles se han utilizado para el cálculo.

82. Por último, es preciso que en la propia decisión sobre la determinación del valor en aduana aparezca ya una motivación suficiente, ya que la obligación de motivación debe documentar también la forma de proceder de la autoridad al comprobar la aplicabilidad de los distintos métodos de determinación del valor en aduana. Así se asegura que se examine diligentemente la existencia de los requisitos de aplicación de cada método. Sin la información correspondiente, sería realmente muy difícil apreciar posteriormente si se ha llevado a cabo tal comprobación o si solamente se ha justificado *a posteriori* una decisión tomada por otros motivos. (39) Por lo tanto, para una Administración aduanera que respete los artículos 29 a 31 del CA y compruebe cuidadosamente los requisitos de la aplicabilidad de los distintos métodos ha de ser sencillo exponer en la decisión definitiva por qué ha aplicado el método elegido de determinación del valor en aduana y no ha aplicado los preferentes.

83. Si la motivación sólo se aporta posteriormente, a instancia del interesado, se limitan las posibilidades de autocontrol de la Administración aduanera. (40) Y con mayor motivo ha de ser así cuando se aporta la motivación ya en el procedimiento judicial. Por otro lado, esto último no permite a los particulares decidir, con conocimiento de todas las circunstancias, si les será provechoso acudir a los tribunales.

84. No obstante, la cuestión de la *obligación* de motivación que incumbe a las autoridades aduaneras de los Estados miembros se ha de diferenciar de la cuestión de las *consecuencias jurídicas* de una insuficiente motivación en el *Derecho nacional* y, por lo tanto, de la cuestión de si es posible subsanar en el procedimiento judicial una falta de motivación. Esta cuestión no está regulada en el Código aduanero y el Derecho de la Unión tampoco contiene ninguna regulación general de las consecuencias de una falta de motivación.

85. Por lo tanto, corresponde a los Estados miembros, en ejercicio de su autonomía procesal, regular las consecuencias del incumplimiento de la obligación de motivación por parte de las autoridades aduaneras y decidir si es posible, y hasta qué punto, subsanar tal infracción en el curso del procedimiento judicial. No obstante, a este respecto, los Estados miembros deben respetar los principios de equivalencia y efectividad. (41)

86. En atención a las anteriores consideraciones, propongo que se responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales segunda, cuarta y quinta: Del artículo 6, apartado 3, del CA, así como de la obligación general de motivación que incumbe a la Administración aduanera y de la relación de subsidiariedad en que se hallan recíprocamente los distintos métodos de determinación del valor en aduana se deduce que la Administración aduanera está obligada a explicar suficientemente en su decisión por qué ha aplicado un determinado método de cálculo del valor en aduana y no ha aplicado ninguno de los preferentes. Asimismo, la Administración aduanera está obligada a exponer en su

decisión cómo ha calculado el valor en aduana definitivo y de qué datos se ha servido para ello. La cuestión de si es posible, y en qué medida, subsanar *a posteriori* una motivación deficiente corresponde al Derecho nacional y ha de ser regulada por los Estados miembros dentro del respeto de los principios de equivalencia y efectividad.

## VI. Conclusión

87. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales de la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia) del modo siguiente:

- «1) El artículo 29, apartado 1, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el método de determinación del valor en aduana allí contemplado sólo es de aplicación cuando el valor de transacción de las mercancías se corresponda con un precio de exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Por lo tanto, es irrelevante si la deuda aduanera se devenga por el hecho de que las mercancías sean sustraídas a la vigilancia aduanera durante el régimen de tránsito externo.
- 2) La autoridad aduanera no está obligada a recabar del fabricante de las mercancías los datos necesarios para la aplicación del artículo 30, apartado 2, letra a), del Código aduanero. No obstante, antes de poder desistir de la aplicación de dicha disposición, la autoridad debe consultar todas las fuentes de información y bases de datos de que disponga y ha de otorgar al agente económico interesado la posibilidad de aportar los datos necesarios para la aplicación del mencionado precepto.
- 3) Del artículo 6, apartado 3, del CA, así como de la obligación general de motivación que incumbe a la Administración y de la relación de subsidiariedad en que se hallan recíprocamente los distintos métodos de determinación del valor en aduana se deduce que la Administración aduanera está obligada a explicar suficientemente en su decisión por qué ha aplicado un determinado método de cálculo del valor en aduana y no ha aplicado ninguno de los preferentes. Asimismo, la Administración aduanera está obligada a exponer en su decisión cómo ha calculado el valor en aduana definitivo y de qué datos se ha servido para ello. La cuestión de si es posible, y en qué medida, subsanar *a posteriori* una motivación deficiente corresponde al Derecho nacional y ha de ser regulada por los Estados miembros dentro del respeto de los principios de equivalencia y efectividad.»

---

[1](#) Lengua original: alemán.

---

[2](#) Sobre el concepto de «sustracción a la vigilancia aduanera» a efectos del Código aduanero, véase la sentencia de 12 de junio de 2014, SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759), apartado 28 y jurisprudencia citada.

---

[3](#) Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 (GATT), incluido en el anexo I A del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC), firmado en Marrakech el 15 de abril de 1994 y aprobado mediante la Decisión 94/800/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO 1994, L 336, p. 1). La disposición aquí citada procede del Acuerdo general GATT de 1947, que se recogió en el GATT de 1994.

---

[4](#) DO 1994, L 336, p. 119.

---

5 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 mediante el Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO 2009, L 324, p. 23). En principio, el Reglamento n.º 2913/92 debía ser sustituido por el Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código aduanero comunitario (Código aduanero modernizado) (DO 2008, L 145, p. 1), pero, debido a la falta de medidas de aplicación, este último nunca llegó a estar plenamente vigente. El Reglamento n.º 450/2008 fue derogado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1). Sin embargo, este último sólo está en vigor desde 2013 o desde 2016, de manera que al presente asunto aún es de aplicación el Reglamento n.º 2913/92.

---

6 Reglamento 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 por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada mediante el Reglamento (UE) n.º 1063/2010 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2010 (DO 2010, L 307, p. 1).

---

7 El subrayado es mío.

---

8 Véase, en el mismo sentido, el artículo 1, apartado 1, del Acuerdo sobre el valor de aduana, conforme al cual el valor de transacción es «el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías *cuando éstas se venden para su exportación al país de importación*» (el subrayado es mío).

---

9 Sentencias de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), apartado 11, y de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128), apartado 28.

---

10 En este sentido se expresó también el Tribunal de Justicia en la sentencia de 19 de octubre de 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574), apartado 22, según la cual, «en el sistema establecido por el [Código aduanero (en aquel entonces, con arreglo al Reglamento n.º 1224/80)], el concepto de “valor de transacción” [...] forma la base para el cálculo del valor en aduana». Respecto a la necesidad de interpretar el Derecho de la Unión conforme al GATT, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto The International Association of Independent Tanker Owners y otros (C-308/06, EU:C:2007:689, punto 107 y jurisprudencia citada).

---

11 Sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros (C-116/12, EU:C:2013:825), apartados 41 a 43.

---

12 Sobre el concepto de «venta» utilizado por el artículo 29, apartado 1, del CA, véase la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros (C-116/12, EU:C:2013:825), apartado 45.

---

13 Sentencias de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716), apartado 30; de 15 de julio de 2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439), apartado 29, y de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros (C-116/12, EU:C:2013:825), apartado 40.

---

14 Véase Krockauer, L., *Zollwert*, 3.ª ed., Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Fráncfort del Meno, 1974, p. 24.

---

[15](#) El Convenio de Bruselas sobre el valor en aduana fue suscrito el 15 de diciembre de 1950, y sus principios fueron acogidos en el Derecho comunitario mediante el Reglamento (CEE) n.º 803/68 del Consejo, de 27 de junio de 1968, referente al valor en aduana de las mercancías (DO 1968, L 148, p. 6). El Convenio de Bruselas sobre el valor en aduana fue sustituido en 1979 por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (DO 1980, L 71, pp. 1, 107; EE 11/12, p. 143), negociado en el curso de la ronda de Tokio del GATT, que introdujo el método del valor de transacción como base para la determinación del valor en aduana y que se incorporó al Derecho comunitario mediante el Reglamento (CEE) n.º 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO 1980, L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224).

---

[16](#) Véase Krockauer, L., *Zollwert*, 3.ª ed., Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Fráncfort del Meno, 1974, pp. 24 y 41.

---

[17](#) Artículos 2, apartado 1, letra a), y 3, apartado 1, letra a), del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana.

---

[18](#) Artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del CA.

---

[19](#) Artículo 7, apartado 2, letra e), del Acuerdo del GATT sobre el valor en aduana. Véase también el artículo 6, apartado 1, letra b), de este Acuerdo, con arreglo al cual, cuando el valor en aduana se base en un valor reconstruido a partir de la suma de distintos elementos, la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales debe ser igual a la que suele añadirse por productores del país de exportación *en operaciones de exportación al país de importación*.

---

[20](#) Artículo 31, apartado 2, letra e), del CA. Véase también el artículo 30, apartado 2, letra d), segundo guion, del CA, conforme al cual, cuando el valor en aduana se base en un valor reconstruido a partir de la suma de distintos elementos, la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales debe ser igual a la que suele añadirse por productores del país de exportación *en operaciones de exportación con destino a la Unión*.

---

[21](#) Sentencias de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), apartado 35; de 19 de octubre de 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574), apartado 25; de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716), apartado 30, y de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167), apartado 20.

---

[22](#) Véase el artículo 192, apartado 1, del CA, así como las disposiciones relativas a la prestación de la garantía global que contiene el artículo 379 del Reglamento n.º 2454/93, con arreglo al cual el obligado principal debe depositar, en su caso, un importe de referencia y asegurarse de que las posibles deudas aduaneras de las operaciones en curso no superen ese importe de referencia. Asimismo, las autoridades aduaneras pueden vigilar los importes de referencia para cada operación individual.

---

[23](#) Sentencias de 5 de mayo de 1981, Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94), apartado 48, y de 24 de marzo de 2011, ISD Polska y otros (C-369/09 P, EU:C:2011:175), apartado 122.

---

[24](#) Sentencias de 14 de junio de 2016, Marchiani/Parlamento (C-566/14 P, EU:C:2016:437), apartado 77, y de 19 de julio de 2016, Kotnik y otros (C-526/14, EU:C:2016:570), apartado 62; véanse también las sentencias de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416),

apartado 147, y de 16 de diciembre de 2008, Masdar (UK)/Comisión (C-47/07 P, EU:C:2008:726), apartados 81 y 86.

---

[25](#) Sentencia de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803), apartado 39.

---

[26](#) Véanse los artículos 78 y 220, apartado 2, letra b), del CA y la sentencia de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803), apartados 17 y siguientes, especialmente los apartados 28, 43 y 44.

---

[27](#) Véanse el artículo 94, apartado 4, del CA, y los artículos 372, apartado 1, letra a), y 380, apartados 2 y 3, del Reglamento n.º 2454/93.

---

[28](#) Véase el artículo 379, apartado 2, párrafo tercero, del Reglamento n.º 2454/93.

---

[29](#) Véase el artículo 95 del CA.

---

[30](#) Véase el artículo 153, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93. El punto 1 de las notas explicativas al artículo 30, apartado 2, letra d), del CA, que contiene el anexo 23 («Notas explicativas para el cálculo del valor en aduana») del Reglamento n.º 2454/93 añade a este respecto lo siguiente: «1. *Por regla general*, el valor en aduana se determinará con arreglo a las presentes disposiciones sobre la base de *datos directamente disponibles en la Comunidad*. Sin embargo, para determinar un valor calculado, podrá ser necesario examinar los costes de producción de las mercancías que se valoran y otros datos que deberán obtenerse fuera de la Comunidad. Además, en la mayoría de los casos, el productor de las mercancías estará fuera de la jurisdicción de las autoridades de los Estados miembros. La utilización del método del valor calculado se limitará, en general, a los casos en que comprador y vendedor estén vinculados, y el productor esté *dispuesto* a comunicar a las autoridades del país de importación los datos necesarios para la determinación de los costes, así como a *conceder facilidades* para todas las comprobaciones posteriores que pudieran ser necesarias.» (El subrayado es mío).

---

[31](#) Sentencias de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros (C-116/12, EU:C:2013:825), apartados 41 a 43; de 16 de junio de 2016, EURO 2004, Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455), apartados 27 a 29, y de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195), apartados 75 a 77.

---

[32](#) Véase el artículo 153, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93.

---

[33](#) Véase el artículo 14 del CA.

---

[34](#) Véase, por ejemplo, el artículo 29, apartado 2, del CA, así como el punto 3 de las notas explicativas a dicha disposición, en el anexo 23 («Notas explicativas para el cálculo del valor en aduana») del Reglamento n.º 2454/93.

---

[35](#) Sobre la necesidad de conceder a los agentes económicos la posibilidad de presentar observaciones eficazmente y con tiempo suficiente, véanse las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), apartados 36 y siguientes, y de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), apartado 38.

---

[36](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32), punto 25.

---

[37](#) Sentencia de 8 de mayo de 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302), apartados 49 y 50; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32), punto 33 y jurisprudencia citada.

---

[38](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32), puntos 28 y 31 y jurisprudencia citada. Véase la sentencia de 23 de febrero de 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136), apartado 54.

---

[39](#) Véanse también las consideraciones incluidas en mis conclusiones presentadas en el asunto Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32), puntos 29 y 30.

---

[40](#) Esta posibilidad prevista en los apartados 59 a 61 y en el punto 1 de la parte dispositiva de la sentencia de 30 de abril de 2009, Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279) debe ser rechazada en el presente caso, sobre todo, porque en el Código aduanero (a diferencia de la Directiva sobre la que versaba dicha sentencia) se establece expresamente una obligación de motivación para las decisiones restrictivas de derechos.

---

[41](#) Sobre los límites a las posibilidades de subsanación de infracciones del Derecho de la Unión, véase la sentencia de 3 de julio de 2008, Comisión/Irlanda (C-215/06, EU:C:2008:380), apartados 57 y siguientes.