

Tribunal Económico-Administrativo Central**Sección Vocalía 8ª, Resolución de 19 Jun. 2018, Rec. 2818/2015****Nº de Recurso: 2818/2015****Referencia 69468/2018**

ADUANAS. Regularización de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2012 a 2015. Valor declarado en aduana en importaciones no aceptado a efectos aduaneros en la medida en que el mismo no se ha visto afectado por la vinculación existente entre las partes. Aplicación justificada por la Administración para la valoración de las labores del tabaco controvertidas, del método del valor de transacción de mercancías idénticas.

El TEAC desestima reclamaciones económico-administrativas contra acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmando las liquidaciones impugnadas.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **X, S.A.** (NIF ...) y actuando en su nombre y representación Dª. **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de fecha 13 de marzo de 2015, emitido por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2012 y 2013 y cuantía 82.676,16 euros.
- Acuerdo de liquidación de fecha 2 de diciembre de 2016, emitido por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2014 y cuantía 39.046,93 euros.
- Acuerdo de liquidación de fecha 4 de octubre de 2017, emitido por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2015 y cuantía 18.622,69 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT incoó a la entidad **X, S.A.**, las siguientes actas de disconformidad:

- Acta **A02-...** por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicios 2012 y 2013, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 80.277,06 euros

Intereses de demora: 6.781,40 euros

Total deuda a ingresar: 87.058,46 euros

- Acta **A02-...** por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2014, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 36.137,48 euros

Intereses de demora: 2.863,59 euros

Total deuda a ingresar: 39.001,07 euros

- Acta **A02-...** por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2015, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 17.752,45 euros

Intereses de demora: 812,41 euros

Total deuda a ingresar: 18.564,86 euros

De las actas citadas y sus informes complementarios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. **X, S.A.** (en adelante **X**) es una sociedad perteneciente al grupo **Z... LIMITED**, quien a su vez participa, a través de otra sociedad, en la entidad **CORPORACIÓN W, S.A.** (en adelante **W, S.A.**).

W, S.A. está participada al 50% por el grupo **Z... LIMITED** y por la República de Cuba, siendo propietaria de todas las marcas de habanos que se comercializan en el mundo (excluido Estados Unidos).

El modelo adoptado por la citada entidad para la venta de los habanos se basa en la designación, en cada país de comercialización, de un distribuidor exclusivo.

A estos efectos, **W S.A.** suscribió con la entidad **X**, en fecha 20 de julio de 2001, un contrato de compraventa internacional en virtud del cual esta última es la encargada, en exclusiva, de la distribución y promoción de los productos habanos en territorio español.

Asimismo, las citadas entidades suscribieron, en fecha 29 de enero de 2010, un contrato de importación de tabaco en virtud del cual **X** importa dos marcas de cigarros habanos (**L...** y **D...**), que son objeto de reventa (tras realizar determinados trabajos de etiquetaje y retractilado) a la entidad **K...** (en adelante **K**), distribuidor exclusivo de dichas marcas de cigarros habanos en Francia y el Principado de Mónaco en virtud del acuerdo suscrito entre **W, S.A.** y **K**, en fecha 11 de marzo de 2002.

II. De las comprobaciones efectuadas por la Inspección resultó que el valor en aduana declarado en las importaciones efectuadas por **X** varía en función del territorio en el que vayan a distribuirse las labores del tabaco, de modo que, cuando el producto va a comercializarse en Francia y el Principado de Mónaco a través de la entidad **K**, dicho valor es un 51,44 % inferior al declarado en las importaciones realizadas con destino al territorio nacional.

A juicio de la Inspección, el valor en aduana declarado en las citadas importaciones no se corresponde con el precio pagado o por pagar por las mercancías objeto de importación, entendiendo que la vinculación existente entre el proveedor y el comprador ha influido en el valor de transacción haciéndolo inaceptable a efectos aduaneros.

SEGUNDO.- En fechas 13 de marzo de 2015, 2 de diciembre de 2016 y 4 de octubre de 2017, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT dictó los correspondientes acuerdos de liquidación, en los que confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras.

TERCERO.- Disconforme con lo anterior, la entidad **X** interpuso en fechas 26 de marzo de 2015, 5 de enero de 2017 y 16 de octubre de 2017 las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas, respectivamente, con R.G. 2818/2015, 244/2017 y 5515/2017.

Tras la puesta de manifiesto del expediente se presentaron los correspondientes escritos de alegaciones en los que se señalaba, en síntesis, lo siguiente:

- Las diferencias de precios de venta de **W S.A.** a sus distribuidores responden a factores de tipo económico y comercial, no relacionados con la vinculación existente entre las partes, por lo que el valor en aduana declarado en las importaciones de labores del tabaco destinadas a su comercialización en Francia es aceptable a efectos del artículo 29 del Código Aduanero Comunitario.

- La Administración no ha motivado suficientemente el método de valoración empleado para la determinación del valor en aduana.

CUARTO.- En fecha 21 de mayo de 2018, el Abogado del Estado-Secretario del Tribunal acordó la acumulación de los presentes expedientes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho.

TERCERO.- Señala la interesada que el valor en aduana declarado en las importaciones que son objeto de regularización es aceptable a efectos aduaneros en la medida en que el mismo no se ha visto afectado por la vinculación existente entre las partes.

La Inspección entiende, por el contrario, que la citada vinculación ha afectado al precio acordado entre ellos, a efectos aduaneros, razón por la cual el valor en aduana declarado no sería admisible de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Código Aduanero.

Como ya se ha señalado en los antecedentes de hecho, de las comprobaciones efectuadas por la Inspección resultó que el valor en aduana declarado en las importaciones de habanos efectuadas por **X** varía en función del territorio en el que vayan a distribuirse las labores del tabaco, de modo que, cuando el producto va a comercializarse en Francia y el Principado de Mónaco a través de la entidad **K**, dicho valor es un 51,44 % inferior al declarado en las importaciones realizadas con destino al territorio nacional.

A juicio de la Inspección esta diferencia en el valor en aduana declarado para una misma mercancía importada, en el mismo momento temporal y procedente del mismo proveedor no está justificada, lo

que determina que el mismo sea inadmisibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero

Frente a ello la interesada considera que el valor en aduana declarado debe ser aceptado por la Administración puesto que ha justificado que la diferencia existente en los valores declarados deriva de factores de tipo económico y comercial, no relacionados con la vinculación entre las partes.

El valor en aduana se regula en el artículo 29 del Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante Código Aduanero), que al respecto establece lo siguiente:

"1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando 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:

(...)

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."

Por su parte, el citado apartado 2 del artículo 29, en relación con la vinculación entre el comprador y el vendedor, señala lo siguiente:

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

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías conforme al apartado 1, cuando el declarante demuestre que dicho valor está muy próximo a alguno de los valores que se señalan a continuación, referidos al mismo momento o a uno muy cercano:

i) el valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares, entre compradores y vendedores no vinculados, para su exportación con destino a la Comunidad,

ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 30,

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 30.

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

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

Asimismo, el Reglamento 2454/1993, de 2 de julio de la Comisión, por el que se aprueban determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario (en adelante Disposiciones de Aplicación), recoge, en su anexo 23, las notas explicativas para el cálculo del valor en aduana, estableciendo, en relación con la vinculación entre las partes, lo siguiente:

"La letra a) del apartado 2 prevé que, cuando el comprador y el vendedor estén vinculados, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción como valor en aduana, siempre que tal vinculación no haya influido en el precio. No debe entenderse que hay que examinar las circunstancias de la venta en todos los casos de vinculación entre comprador y vendedor. Sólo se exigirá dicho examen cuando haya dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando las autoridades aduaneras no tengan ninguna duda sobre dicha aceptabilidad, deberán admitir el precio, sin que el declarante tenga que aportar datos complementarios. Por ejemplo, las autoridades aduaneras pueden haber estudiado anteriormente la cuestión de la vinculación, o tener ya informaciones detalladas respecto al comprador y al vendedor y, como consecuencia, tener el convencimiento de que la vinculación no ha influido sobre el precio.

3. En caso de que las autoridades aduaneras no puedan aceptar el valor de transacción sin investigación complementaria, deberán dar al declarante la posibilidad de suministrar la información detallada adicional que pudiera ser necesaria para examinar las circunstancias de la venta. A este respecto, las autoridades aduaneras deberían estar dispuestas a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, incluida la forma en que el comprador y el vendedor organicen sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate, con objeto de determinar si la vinculación ha influido sobre el precio. Si pudiera demostrarse que el comprador y el vendedor,

aunque vinculados en el sentido del artículo 143 del presente Reglamento compran y venden entre sí como si no estuvieran vinculados, quedaría probado que los vínculos no han ejercido influencia sobre el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera fijado de forma compatible con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de producción de que se trate, o como el vendedor fija sus precios en las ventas a compradores no vinculados, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Asimismo, si se probara que el precio cubre todos los costes y permite un beneficio que esté en consonancia con el beneficio global obtenido por la empresa en un período de tiempo suficientemente representativo -por ejemplo, un año- por la venta de mercancías de la misma naturaleza o especie, quedaría demostrado que no se ha influido en el precio.

4. La letra b) del apartado 2 prevé que el declarante tendrá la posibilidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un «valor de referencia» aceptado anteriormente por las autoridades aduaneras y que, por lo tanto, es aceptable de acuerdo con las disposiciones del artículo 29. Cuando se satisface uno de los criterios previstos en la letra b) del apartado 2, no es necesario examinar la cuestión de la influencia a que se refiere la letra a) del apartado 2. Si las autoridades aduaneras poseen ya datos suficientes para estar convencidas, sin necesidad de investigaciones más profundas, de que se satisface uno de los criterios previstos en la letra b) del apartado 2, no existirá motivo para exigir al declarante que aporte la demostración."

Finalmente, el artículo 181 bis de las Disposiciones de Aplicación señala lo que sigue:

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

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

De la normativa reproducida anteriormente resulta que la Administración no está obligada a aceptar el valor en aduana declarado por los interesados cuando albergue dudas razonables acerca del mismo y dichas dudas no sean solventadas a requerimiento de las autoridades aduaneras.

En el presente supuesto es cuestión pacífica que las partes se encuentran vinculadas, surgiendo la controversia en cuanto a la aceptabilidad del valor en aduana declarado en las importaciones de habanos que van a ser objeto de reventa en Francia.

A juicio de la Inspección, que el valor en aduana declarado en la importación de habanos marca **L y D**, en aquellos supuestos en los que la mercancía se revende para su comercialización en territorio francés, sea muy inferior al valor en aduana que se declara cuando dicha mercancía es objeto de importación para su venta en territorio español genera dudas fundada acerca de la admisibilidad del mismo.

A la existencia de dudas fundadas en relación con el valor en aduana y a las facultades que ostenta la Administración Aduanera en dichos supuestos se ha referido el Tribunal de Justicia de la Unión (en adelante TJUE) en sentencia "EURO 2004 Hungary" de 16 de junio de 2016, asunto C-291/15 (Referencia 60420/2016), señalando lo siguiente:

"31. Por lo que se refiere, por una parte, a la cuestión de definir las facultades de que disponen las autoridades aduaneras cuando una declaración que les ha sido presentada suscita dudas, cabe señalar que el artículo 181 bis del Reglamento de aplicación establece que, cuando las autoridades aduaneras no estén convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar, no están obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas tomando como base el método del valor de transacción. Así pues, pueden rechazar el precio declarado si estas dudas persisten después de haber solicitado eventualmente informaciones o documentos complementarios y de haber proporcionado a la persona afectada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basan dichas dudas (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, apartado 52).

(...)

38. (...) por lo que se refiere en particular a la cuestión de si esas dudas son fundadas, es preciso señalar que resulta de los autos en poder del Tribunal de Justicia que, en el litigio principal, la autoridad aduanera en cuestión consideró que el valor de transacción declarado de las mercancías importadas era excepcionalmente bajo en relación con el valor estadístico medio de la importación de mercancías comparables. En este caso, como destaca la Comisión Europea, resulta que el precio declarado de determinados productos analizados en el litigio principal era inferior en más de un 50 % al precio medio estadístico.

39. En estas circunstancias, cabe considerar que una diferencia de precios como la apreciada parece suficiente para justificar las dudas que se le suscitaron a la autoridad aduanera y el hecho de que ésta no admitiera el valor en aduana declarado de las mercancías en cuestión.

40. Asimismo, consta que en el litigio principal las dudas que motivaron que dicha autoridad aplicara el artículo 181 bis del Reglamento de aplicación no se referían a la autenticidad de la factura comercial, sino a la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas.

41. Pues bien, debe recordarse que, a efectos de la aplicación del artículo 181 bis del Reglamento de aplicación, la autenticidad de los documentos que acreditan el valor de transacción de las mercancías importadas no es el elemento determinante, sino que constituye uno más de los factores que las autoridades aduaneras deben tomar en consideración. De este modo, la autenticidad de esos documentos no es obstáculo para que las autoridades puedan albergar dudas acerca de la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas (véase, en ese sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2008, *Carboni e derivati*, C-263/06, EU:C:2008:128, apartado 64).

42. En segundo lugar y por lo que se refiere a la cuestión de si la autoridad aduanera del litigio principal proporcionó a la persona afectada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basan dichas dudas, de los autos en poder del Tribunal de Justicia resulta que la autoridad aduanera provincial solicitó a EURO 2004. Hungary que demostrara la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas. En estas circunstancias, cabe considerar que esa autoridad proporcionó a dicha sociedad una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista acerca de las referidas dudas.

43. No obstante, resulta de los autos en poder del Tribunal de Justicia que, como respuesta a las autoridades aduaneras, esa sociedad no aportó documentos nuevos y declaró que había pagado a su vendedor el valor indicado en la factura.

44. Resulta del conjunto de las anteriores consideraciones que ha de responderse a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 181 bis del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica de las autoridades aduaneras, como la analizada en el litigio principal, que consiste en calcular el valor en aduana de las mercancías importadas basándose en el valor de transacción de mercancías similares, método contemplado en el artículo 30 del Código aduanero, cuando el valor de transacción declarado se considera anormalmente bajo en relación con los precios de compra estadísticos medios aplicados en la importación de mercancías similares, y ello a pesar de que las autoridades aduaneras no refuten ni pongan de otro modo en cuestión la autenticidad de la factura y del certificado de transferencia presentados para

justificar el precio efectivamente pagado por las mercancías importadas, y sin que el importador, en respuesta al requerimiento formulado en ese sentido por la autoridad aduanera, aporte pruebas o información adicionales para demostrar la exactitud del valor de transacción declarado de esas mercancías."

De lo señalado por el TJUE se deriva que la Administración aduanera podrá rechazar el valor en aduana declarado por el interesado cuando tenga dudas fundadas acerca del mismo, sin que sea necesario a estos efectos que se refute la autenticidad de la documentación comercial en la que se ampara la declaración de importación como acreditativa del precio satisfecho por las mercancías importadas.

La aplicación de lo anterior al presente supuesto determina que se haya de proceder a analizar si las dudas expresadas por la Administración en relación con el valor en aduana pueden calificarse de fundadas y si se proporcionó a la entidad interesada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista acerca de las referidas dudas.

Como ya se ha expresado, de las comprobaciones realizadas por la Administración resultó que el valor en aduana declarado en la importación de habanos marca **L** y **D** cuando el destino de los mismos es su comercialización en territorio francés es un 51,44% inferior al declarado en las importaciones que del mismo producto se realizan en territorio español para su distribución en el mismo.

A juicio de este Tribunal dicha diferencia en el valor en aduana es, utilizando la terminología empleada por el TJUE en la sentencia precedente: *"suficiente para justificar las dudas que se le suscitaron a la autoridad aduanera y el hecho de que ésta no admitiera el valor en aduana de las mercancías en cuestión."*

En segundo lugar y respecto a si se proporcionó a la interesada ocasión razonable para defender los motivos por los que, a su juicio, el valor en aduana era aceptable, se observa que dicho trámite se cumplimentó por la Administración.

Tal y como consta en el expediente, la interesada aportó, como justificantes para la admisión del valor en aduana declarado los siguientes elementos probatorios:

- Relación de precios de venta de las labores del tabaco concertados entre , **S.A.** y **X**.
- Facturas de venta de las labores del tabaco de **X** a **K** en las que se reflejan los citados precios.
- Tabla descriptiva de las distintas funciones realizadas por las entidades en la cadena comercial.
- Copia de los estados financieros de **W, S.A.**

- Relación de distribuidores exclusivos de **W, S.A.**
- Comparativa de los impuestos especiales que gravan las labores del tabaco en los distintos estados miembros de la Unión Europea.
- Lista de precios de las labores del tabaco regularizadas al distribuidor exclusivo **Q... y V..., A.S.**

El análisis de la citada documentación no justifica, a juicio de este Tribunal, que el valor en aduana declarado para unas mismas labores del tabaco difiera en más de un 50%. La información proporcionada por la entidad es muy genérica y no permite conocer cuál es método que se ha empleado para la fijación del valor en aduana.

Señala la interesada que el valor en aduana se forma a partir del precio de venta al público, teniendo en cuenta la carga impositiva, la comisión de los agentes de mercado, etc. pero no especifica de modo concreto cómo se configura el mismo.

Como señala la Inspección, la sociedad no concreta ni cuantifica cómo las diferentes estructuras del mercado francés y español o la posición contractual de las partes influyeron en la fijación del precio lo que determina que persistan las dudas en relación con la admisibilidad del valor en aduana declarado.

Hay que tener en cuenta que la entidad reclamante forma parte de un grupo empresarial que a su vez participa en la sociedad **W, S.A.** por lo que está en condiciones, en virtud del principio de facilidad probatoria, de proporcionar las pruebas que justifiquen que el valor en aduana declarado se corresponde con el precio pagado o por pagar pactado en condiciones de mercado.

No hubiera sido complejo presentar a estos efectos los DUA de importación que reflejase el valor en aduana declarado cuando las operaciones de importación se hacían directamente en territorio francés o los DUA de importación presentados por el distribuidor exclusivo de las restantes marcas de habanos cubanos en Francia a efectos de comparar los valores en aduana declarados durante los periodos objeto de comprobación.

No desconoce este Tribunal lo señalado por el TJUE en su sentencia Hamamatsu Photonics, de 20 de diciembre de 2017, asunto C-529/16 (Referencia 180414/2017), en la que se plantea la admisibilidad, en aquellos supuestos en los que las mercancías importadas se facturan a precios intragrupo, de un valor en aduana formado por importe inicialmente facturado y declarado y por un ajuste a tanto alzado realizado al concluir el período de facturación.

Señala al respecto la citada sentencia lo siguiente:

"25. En virtud del artículo 29 del código aduanero, 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 Unión, sin perjuicio de los ajustes que deban efectuarse con arreglo a los artículos 32 y 33 de ese mismo código (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou y otros*, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 38, y de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 24).

26. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha indicado que el valor en aduana debe determinarse principalmente mediante el método denominado «del valor de transacción», en virtud del artículo 29 del código aduanero. Sólo procederá aplicar los métodos subsidiarios previstos en los artículos 30 y 31 de dicho código en caso de que no pueda determinarse el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación (véanse, entre otras, las sentencias de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou y otros*, C-116/12, EU:C:2013:825, apartados 38, 41, 42 y 44, y de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, apartados 24 y 27 a 30).

27. El Tribunal de Justicia ha precisado igualmente que, si bien el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana, dicho precio es un factor que debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de junio de 1986, *Repenning*, 183/85, EU:C:1986:247, apartado 16; de 19 de marzo de 2009, *Mitsui & Co. Deutschland*, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 24; de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou y otros*, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 39, y de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 25).

28. En efecto, el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencias de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou y otros*, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 40, y de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 26).

29. El artículo 78 del código aduanero permite a las autoridades aduaneras, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

30. No obstante, ha de recordarse que los casos en que el Tribunal de Justicia ha admitido un ajuste a posteriori del valor de transacción se limitan a situaciones concretas debidas, en particular, a un defecto de calidad del producto o a deficiencias detectadas tras su despacho a libre práctica.

31. El Tribunal de Justicia ha declarado que procede admitir que, en caso de que la mercancía que se ha de valorar, libre de mermas en el momento de su adquisición, haya resultado deteriorada antes de su despacho a libre práctica, el precio efectivamente pagado o por pagar deberá ser objeto de una reducción proporcional al deterioro sufrido cuando se trate de una disminución imprevisible del valor comercial de la mercancía (sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 25 y jurisprudencia citada).

32. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha reconocido que el precio efectivamente pagado o por pagar puede ser objeto de una reducción proporcional a la disminución del valor comercial de las mercancías a causa de un vicio oculto cuando se demuestre que éste existía antes del despacho a libre práctica y que ha dado lugar a devoluciones posteriores en virtud de una obligación contractual de garantía, pudiendo, por consiguiente, ocasionar una reducción a posteriori del valor en aduana de esas mercancías (sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 26 y jurisprudencia citada).

33. Finalmente, ha de señalarse que el código aduanero, en su versión en vigor, por un lado, no impone a las empresas importadoras ninguna obligación de solicitar ajustes del valor de transacción cuando éste se haya ajustado a posteriori al alza y, por otro lado, no contiene ninguna disposición que permita a las autoridades aduaneras precaverse contra el riesgo de que dichas empresas sólo soliciten ajustes a la baja.

34. Dadas las circunstancias, debe concluirse que el código aduanero, en su versión en vigor, no permite tener en cuenta un ajuste a posteriori del valor de transacción como el controvertido en el litigio principal.

35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que los artículos 28 a 31 del código aduanero deben interpretarse en el sentido de que no permiten aceptar 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, sin que sea posible saber si, al final del período de facturación, tal ajuste se efectuará al alza o a la baja."

El TJUE niega, pues, la posibilidad de modificar el valor en aduana de las mercancías cuando existan ajustes en las transacciones intragrupo encaminados a garantizar la obtención de una

determinada horquilla de beneficio para las distintas entidades integrantes del grupo en cuestión, ajustes, por otra parte, no previstos en el momento de la venta de las mercancías con destino a la exportación en el territorio aduanero de la Unión y que no se refieren de manera específica a mercancías importadas, sino que constituyen ajustes a tanto alzado ligados al montante de beneficios que se ha previsto para cada una de las entidades del grupo.

En la medida en que los citados ajustes no son individualizables en relación con la mercancía que se importa, no puede entenderse que los mismos formen parte del valor en aduana, entendido como valor de transacción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero.

Lo señalado por el TJUE no es, sin embargo, trasladable al caso que nos ocupa, que es sustancialmente distinto.

En definitiva, lo esencial en este supuesto es que la interesada no justifica, en términos monetarios, cuáles han sido los factores que dan lugar a las diferencias en el valor en aduana de los puros habanos importados con destino a Francia con respecto a los mismos puros importados en España.

Como señala el TJUE en la referida sentencia: *"el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico"* debiendo dejar al margen del mismo otros factores que no tienen reflejo monetario concreto en relación con la mercancía importada.

Se ha de concluir, en el presente supuesto, que la entidad no ha probado que el valor en aduana declarado cumpla los parámetros exigidos por el artículo 29 del Código Aduanero por lo que se han de desestimar sus pretensiones y confirmar la actuación de la Administración al respecto.

CUARTO.- Considera la entidad que el método de valoración secundario empleado por la Administración para la fijación del valor en aduana carece de fundamentación, resultando arbitrario.

Una vez descartada, de acuerdo con lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, la admisibilidad del valor en aduana declarado por la entidad, procede examinar si el método de valoración secundario empleado por la Administración resulta adecuado a derecho.

A los métodos secundarios de valoración se refiere el artículo 30 del Código Aduanero señalando lo siguiente:

"1. Cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado 2 de forma sucesiva, en ese orden hasta la primera de ellas que permita determinar dicho valor, salvo que deba invertirse el orden de aplicación de las letras c) y d) a petición del declarante. 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;

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

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

d) valor calculado, igual a la suma:

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

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

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

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

De la documentación obrante en el expediente resulta que la Administración ha aplicado para la valoración de las labores del tabaco el método del valor de transacción de mercancías idénticas justificando dicha decisión del siguiente modo:

"Para que fuera aplicable este método tendrían que darse importaciones de cigarros producidos en el mismo país, por el mismo productor, exportados en momentos aproximados, al mismo nivel comercial y sensiblemente en las mismas cantidades, llegándose a la conclusión de que, en el presente caso, se puede aplicar este método, porque los cigarros son vendidos por el mismo productor, **Corporación W, S.A. de Cuba aB S.L.UyX, S.A.**, sociedades del mismo grupo empresarial, para su reventa a **GyK**, respectivamente, pero los precios de la primera transacción son

diferentes según vayan destinados los cigarros al mercado español (a través de **G**) o al mercado francés o Principado de Mónaco (a través de **K**), siendo en ambos casos cigarros habanos de Cuba iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las diferencias en cantidad (sensiblemente inferiores en el caso de reventa a **K**) tendría que saldarse, en todo caso, con un incremento de precio en los valores de los cigarros comprados a **Corporación W, S.A.** y revendidos a **K**. En definitiva, dada esta identidad absoluta de las mercancías, se entiende que debe aplicarse el valor en Aduana basado en los precios de venta destinados al mercado nacional, por ser cuantitativamente mucho más significativos. Es importante mencionar que para aplicar este criterio no hay que remitirse a mercancías idénticas vendidas para su exportación a la Unión Europea por empresas no vinculadas al importador. El Código Aduanero no establece esta restricción por lo cual no se puede entender que existe. Si el legislador comunitario hubiera querido restringir la aplicación del criterio del valor de transacción de mercancías idénticas al tráfico entre empresas no vinculadas lo habría dicho expresamente, como ocurre en el caso del método deductivo de valoración en aduana de las mercancías importadas (artículo 30.2.c del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo)."

A juicio de este Tribunal, la Administración ha explicado los motivos por los que procede la aplicación del citado método secundario de valoración por lo que no puede considerarse que la elección del mismo carezca de fundamento.

Como señala el acuerdo de liquidación, la mercancía importada para su distribución en el territorio español es idéntica a la que es objeto de regularización. Las mercancías tenidas en cuenta para la fijación del valor en aduana son iguales tanto en sus características físicas como en su calidad y prestigio comercial, siendo el proveedor de ambas idéntico. Además la importación ha tenido lugar en un momento cercano en el tiempo por lo que la comparación es perfectamente aceptable.

En cuanto a la comparabilidad de las transacciones en relación con el papel desempeñado por **X** en una y otra operación, se ha de señalar que el interesado no ha justificado en que medida su posición influye en la determinación del valor en aduana por lo que no es posible realizar ajuste alguno en este sentido.

A estos efectos el anexo 23 de las Disposiciones de Aplicación establece:

"(...) 4. Cualquier ajuste que se efectúe a causa de diferencias de nivel comercial o de cantidad ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se base en la presentación de elementos de prueba que demuestren claramente que el ajuste es razonable y exacto (...).

Por otra parte, se ha de dejar constancia de que la interesada tampoco ha acreditado a lo largo del procedimiento la procedencia de la aplicación de alguno de los valores criterio que, en caso de duda sobre el valor en aduana declarado, prevé el apartado 2 del artículo 29 del Código Aduanero, y que hubiera evitado, en su caso, la aplicación de los métodos secundarios de valoración.

En definitiva, y de acuerdo con lo expuesto, procede la desestimación de las pretensiones de la interesada, confirmando los actos administrativos impugnados.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones

ACUERDA

DESESTIMARLAS, confirmando los actos administrativos impugnados.

FIDE