

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078471

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2651/2019.

SUMARIO:

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Método del último recurso. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En el supuesto que nos ocupa, la Administración, tras justificar motivadamente que el valor en aduana declarado por la interesada no era aceptable a efectos de lo dispuesto en el art. 29 del Código Aduanero Comunitario por ser muy inferior al consignado en importaciones de productos semejantes -infravaloración-, procedió a determinar aquel de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 30 y 31 del mencionado Código, concluyendo que al no ser de aplicación ninguno de los métodos secundarios de valoración se imponía fijar aquel de acuerdo con el método del último recurso.

Consideraba así la Administración que es posible la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas aplicando el método del último recurso mediante el cálculo de un precio medio obtenido de los datos contenidos en las declaraciones de importación realizadas en un tiempo cercano, coincidentes en origen y tipo y clasificadas en la misma partida arancelaria a nivel de diez dígitos.

Sin embargo, la solución alcanzada por la Administración no fue considerada adecuada a Derecho por el Tribunal Regional puesto que consideró que los parámetros utilizados por la Aduana para la fijación del valor en aduana mediante el método del último recurso, podrían haber sido utilizados para la determinación de aquel por el método secundario del valor de transacción de mercancías similares contemplado en el art. 30.2.b) del Código Aduanero Comunitario. Asimismo, entendió que para descartar el citado método de valoración la Administración debía haber justificado los motivos por los que no era posible realizar los ajustes a los que hace referencia el art. 151 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

Pues bien, efectivamente, las autoridades aduaneras pueden determinar el valor en aduana acudiendo al método del último recurso siempre que acredite que no dispone de datos objetivos suficientes que le permitan aplicar los métodos secundarios de valoración en aduana, resultando adecuada al método del último recurso una valoración realizada en función de los datos correspondientes a las declaraciones presentadas en un ámbito temporal cercano a la operación a valorar, para la inclusión en un régimen aduanero de mercancías de un tercer país, tendentes al despacho a libre práctica, en las que exista coincidencia en la partida arancelaria a nivel de diez dígitos, el país de origen, el modo de transporte, siempre que su peso neto exceda de 50 kilos y eliminando las declaraciones de mayor valor unitario. A estos efectos será suficiente la incorporación al expediente de los datos contenidos en las declaraciones utilizadas en la medida en que tengan incidencia en el cálculo del valor en aduana realizado. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 29, 30 y 31.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 142, 151 y Anexo 23.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso (REC 00-2651-2019-00) interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en fecha 29 de noviembre de 2018, por la que se estima la reclamación económico-

administrativa número 08/07374/2014 y su acumulada, interpuesta contra los acuerdos de liquidación y sanción girados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, en relación con la declaración de importación

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 29/05/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 04/03/2019 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña citada en el encabezamiento.

Segundo.

De contenido del expediente resultan los siguientes antecedentes de hecho:

En fecha 21 de noviembre de 2013 se presentó ante la Aduana Marítima de Barcelona el DUA ,, en el que se declaraba la importación de camisones y pijamas de poliéster consignados en la posición arancelaria 6208.22.00.00.

Tras la revisión física de la mercancía se observó que junto a los camisones y pijamas de poliéster también figuraban otros artículos tales como batas, cortinas y calzado, por lo que se requirió al representante aduanero la presentación de una simulación de declaración de importación en la que se hicieran constar los valores de los citados artículos así como la partida arancelaria propuesta para la clasificación de los mismos.

En atención al requerimiento formulado por la Aduana se presentó documento en el que se consignaban los siguientes valores:

Camisones y pijamas de poliéster: 4.498,19 euros
Batas de poliéster: 6.085,52 euros
Cortinas de poliéster: 2.860,43 euros
Calzado: 45,90 euros.

Tercero.

A la vista de lo anterior, en fecha 5 de diciembre de 2013 la Aduana emitió nuevo requerimiento en el que se informaba de que el valor en aduana declarado para el artículo descrito como batas de poliéster estaba muy por debajo del valor medio consignado para este tipo de mercancía en las declaraciones presentadas ante las aduanas españolas.

En consecuencia y de acuerdo con lo previsto en el artículo 181 bis del Reglamento 2454/1993, de 2 de julio, de la Comisión, por el que se aprueban determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario, se le requería para que en un plazo de 10 días aportase la documentación que a su juicio permitiese acreditar la adecuación del valor declarado al precio pagado o por pagar.

Cuarto.

Teniendo en cuenta la documentación presentada por la interesada, la Aduana dictó en fecha 17 de abril de 2014 propuesta de liquidación provisional en la que se modificaba el valor declarado para las mercancías descritas como "batas de poliéster".

Señalaba la Administración que existían dudas fundadas sobre veracidad del valor en aduana declarado que impedían la determinación del mismo de acuerdo con lo dispuesto 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) por lo que se debía proceder de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 30 y 31 del citado Código.

De este modo y tras descartar la aplicación de los métodos de valoración secundarios contemplados en el artículo 30 del Código Aduanero por no disponer de los datos necesarios para ello, se determinó el valor en aduana mediante el denominado método del último recurso contemplado en el artículo 31 del citado texto normativo.

Así y de conformidad con lo establecido en el citado artículo 31 del Código Aduanero y el anexo 23 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, el valor en aduana se fijó a partir del precio medio declarado a efectos aduaneros en importaciones de mercancías realizadas en un tiempo cercano, coincidentes en origen y tipo y clasificadas en la misma partida arancelaria a nivel de diez dígitos.

Adicionalmente, y como consecuencia de la modificación del valor en aduana se liquidó el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto en el importe de los derechos de aduana resultantes de la citada liquidación provisional.

Quinto.

En fecha 26 de mayo de 2014 y tras la apertura del trámite de audiencia, se dictó resolución de liquidación provisional en la que se reiteraba lo señalado en la propuesta.

Sexto.

Disconforme con lo anterior la entidad interpuso en fecha 3 de julio de 2014 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

La citada reclamación fue registrada con número 08/07374/2014 y en la misma la interesada se oponía a la liquidación girada por la Administración por los siguientes motivos:

* El valor en aduana declarado por la interesada se ajusta a lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero Comunitario tal y como se ha acreditado mediante la documentación aportada al respecto.

* La valoración efectuada por la Aduana no es correcta puesto que no tiene en cuenta la baja calidad de las mercancías importadas.

* La partida arancelaria utilizada por la Administración para la regularización del valor en aduana, es de carácter residual por lo que no es adecuada para la determinación del precio pagado o por pagar.

Séptimo.

En fecha 29 de noviembre de 2018 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña dictó resolución estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el citado Tribunal en su resolución lo siguiente:

"DÉCIMO.- En el presente caso, la Dependencia de Aduanas ha determinado el valor en aduana utilizando el denominado método de valoración del último recurso, una vez ha descartado los demás métodos de valoración, usando para ello los valores en aduana declarados en una serie de importaciones de mercancías comparables. Respecto a ello, a juicio de este Tribunal, deben hacerse las siguientes consideraciones:

- Para que se pueda admitir como válida cualquier valoración que se realice, en el expediente deben obrar los medios utilizados para realizarla con el fin de que el interesado se pueda defender contra ellos, de tal forma que si en el expediente no obran, dicha valoración, cuando menos, debe ser tachada de defectuosa, por originar indefensión, como ocurre en el presente caso toda vez que en el expediente remitido no obra copia de las declaraciones utilizadas ni la documentación de las mismas (facturas comerciales, etc.). Además debe tenerse en cuenta que la partida arancelaria tomada en consideración por la Aduana para la regularización es la partida residual 6208.92.00.00 que abarca mercancía tan diferente como podría ser, según el texto de la partida 6208: Camisetas interiores, bragas (bombachas, Calzones) incluso las que no llegan hasta la cintura, saltos de cama, albornoces, batas y artículos similares, de fibras sintéticas o similares para mujeres o niñas, por lo que no se puede comprobar que solo se hayan tenido en cuenta declaraciones de mercancías comparables.

- El artículo 151 del Reglamento (CEE) del Reglamento 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario, en relación con el método de valoración citado, establece:

"1. A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 2 del artículo 30 del Código (valor de transacción de mercancías similares), el valor en aduana se determinará con arreglo al valor de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en la misma cantidad que las mercancías que se valoren.

Cuando no existan tales ventas, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares, vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidad diferente, ajustado para tener en cuenta las diferencias imputables al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes, tanto si suponen un incremento como una disminución del valor, se puedan basar en elementos de prueba presentados que demuestren claramente que son razonables y exactos.

(...)

3. 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..."

La Dependencia de Aduanas, en el presente caso, ha determinado el valor en aduana utilizando el denominado método de valoración del último recurso, una vez ha descartado los demás métodos de valoración, usando para ello los valores en aduana declarados en una serie de importaciones de mercancías comparables y obteniendo un precio medio, siendo raro, extraño, anómalo y, cuando menos, injustificado acudir el método del último recurso, utilizando dichos valores en aduana sin aplicar antes el mencionado artículo 151 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario o, en su defecto justificar porque no se podían efectuar los ajustes que menciona dicho artículo, lo que no ha hecho la Dependencia de Aduanas, que se limita a mencionar que no existen datos objetivos para realizarlos a pesar de que, tal y como menciona la citada Dependencia, la coincidencia en la partida arancelaria es a nivel de 10 dígitos, es decir, al máximo nivel de detalle que ofrece el arancel aduanero de la UE.

DÉCIMO PRIMERO.- A la vista de lo anterior, este Tribunal considera que debe estimarse la reclamación 08/07374/2014, por lo que debe anularse el acuerdo de liquidación dictado por no ser conforme a Derecho."

Octavo.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 4 de marzo de 2019, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio en el que manifiesta lo siguiente:

* La Administración puede fijar el valor en aduana de acuerdo con el método del último recurso siempre que no se disponga de datos objetivos suficientes que permitan aplicar los métodos secundarios de valoración en aduana.

* Es válido a efectos de lo dispuesto en el artículo 31 del Código Aduanero Comunitario, determinar el valor en aduana sobre la base de los datos correspondientes a las declaraciones presentadas en un espacio temporal cercano a la operación a valorar en las que exista coincidencia en la partida arancelaria a nivel de diez dígitos, el país de origen, y el modo de transporte, siempre que el peso neto exceda de 50 kilos y eliminando la declaraciones de mayor valor unitario.

* La Administración no está obligada a incorporar al expediente copia las declaraciones de importación ni el resto de la documentación presentada en el momento del despacho aduanero para justificar los valores utilizados para la aplicación del método del último recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 242 de la LGT.

Tercero.

Las cuestiones que se han de analizar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio son las siguientes:

* Si para acudir al método del último recurso para la fijación del valor en aduana basta con que la Administración no disponga de datos objetivos suficientes que permitan aplicar los métodos secundarios de valoración en aduana y así lo manifieste al interesado.

* Si a los efectos de la aplicación del método del último recurso contemplado en el artículo 31 del Código Aduanero Comunitario es posible fijar el valor en aduana sobre la base de los datos correspondientes a las declaraciones presentadas en un espacio temporal cercano a la operación a valorar en las que exista coincidencia en la partida arancelaria a nivel de diez dígitos, el país de origen, y el modo de transporte siempre que el peso neto exceda de 50 kilos y eliminando las declaraciones de mayor valor unitario.

* Si es necesario incorporar al expediente copia de las declaraciones de importación y demás documentación presentada en el momento del despacho aduanero en las que se ha basado la Administración para la determinación del valor en aduana.

Cuarto.

Señala en primer lugar la recurrente que para la aplicación del método de valoración contemplado en el artículo 31 del Código Aduanero (método del último recurso) basta con que la Administración aduanera carezca de datos objetivos que le impidan determinar el valor en aduana mediante los métodos secundarios de valoración.

En el supuesto que nos ocupa, la Administración, tras justificar motivadamente que el valor en aduana declarado por la interesada no era aceptable a efectos de lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero por ser muy inferior al consignado en importaciones de productos semejantes (infravaloración), procedió a determinar aquel de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 30 y 31 del Código, concluyendo que al no ser de aplicación ninguno de los métodos secundarios de valoración se imponía fijar aquel de acuerdo con el método del último recurso.

Señalaba al respecto la liquidación provisional lo siguiente:

"Analizados los métodos secundarios definidos en el artículo 30 y siendo imposible su utilización por los motivos indicados, el Reglamento CEE 2913/92 introduce en su artículo 31 una cláusula de cierre para la determinación del valor en aduana, el denominado último recurso, que será de aplicación siempre que dicho valor no pueda determinarse con arreglo a la regla general del valor de transacción del artículo 29 o a las reglas secundarias del artículo 30. La introducción de una cláusula de esta naturaleza responde a la necesidad de prever un mecanismo que permita la determinación de un valor, ya que, en caso contrario, podría producirse la situación paradójica de que resulte imposible valorar una mercancía por la inexistencia de datos o información suficiente para la aplicación de ninguno de los métodos de valoración. El método del último recurso, por su propia naturaleza, se basa exclusivamente en la utilización de los datos disponibles en la Comunidad utilizando medios razonables y compatibles con el propio Código y el Acuerdo general sobre aranceles y comercio, con determinados límites definidos en sentido negativo en el apartado 2 del propio artículo 31.

La aplicación del método del último recurso exige en consecuencia la búsqueda de un procedimiento que permita valorar razonablemente las mercancías importadas ante la imposibilidad de utilizar las restantes fórmulas de determinación del valor previstas legalmente. Habida cuenta de la finalidad buscada por el método, ligada a poder asignar en todo caso un valor en aduana de las mercancías, no se trata con el último recurso de determinar con exactitud el precio pagado o por pagar de la mercancía importada, sino de obtener un valor calculado que, con respeto a los límites legales, pueda considerarse representativo del valor que en condiciones normales

alcanzarían las mercancías. En consonancia con esta finalidad, el Anexo 23 del

Reglamento CEE 2454/93

establece dos precisiones a tener en cuenta:

- Los valores en aduana determinados mediante la aplicación de este método de valoración deberán basarse, en la mayor medida posible, en valores en aduana determinados anteriormente.

- Los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud del método del último recurso serán en principio los que se han expuesto anteriormente (Valor de Transacción de mercancías idénticas, Valor de Transacción de mercancías similares ...) pero permitiéndose una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos.

Con este marco general, en la búsqueda de un valor de referencia, su determinación a partir de un conjunto de transacciones que respondan a características semejantes a la objeto de valoración, de forma que, sin seleccionar una transacción concreta, la media de todas ellas determine un valor significativo es una adaptación basada en valores en aduana previos del método basado en las mercancías similares, aplicando criterios de flexibilidad ante la dificultad de seleccionar una transacción concreta que, a partir exclusivamente de la información objetiva disponible, asegure la correcta aplicación del método de las mercancías similares.

El punto de partida ha de ser necesariamente la definición de las características que deben concurrir en dicho conjunto de operaciones para poder considerar el valor medio de todas ellas como significativo.

(...)

A estos efectos, en el cálculo del precio medio se han considerado las declaraciones de importación en las que concurren las siguientes condiciones:

- Se han realizado en un ámbito temporal cercano a la presente importación, en concreto en los seis meses naturales inmediatamente anteriores al mes natural de admisión de la declaración, si bien con un decalaje de un mes para la plena actualización de la información, teniendo en cuenta el procesamiento informático de las declaraciones. En definitiva, puesto que la presente declaración ha sido admitida el mes de noviembre de 2013, se han considerado las declaraciones presentadas entre abril y septiembre de 2013.

- Se trata de mercancías con el mismo país de origen.

- La clasificación arancelaria es la misma a nivel de diez dígitos.

- El tipo de declaración es IM, es decir, declaración de inclusión en cualquier régimen aduanero de mercancías procedentes de un tercer país, de acuerdo a lo que respecto a la casilla 1 (Declaración), se dispone en el apartado 2.2.2 (Instrucciones relativas a las diferentes casillas del documento completo de importación) de la Resolución de 27 de junio de 2012 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo.

- Se han considerado los regímenes aduaneros tendentes al despacho a libre práctica de las mercancías procedentes de terceros países, de acuerdo a lo que respecto a la casilla 37 (Régimen), se dispone en el apartado 2.2.2 (Instrucciones relativas a las diferentes casillas del documento completo de importación) de la Resolución de 27 de junio de 2012 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo, incluyendo tanto el despacho a consumo (régimen aduanero 40) como los regímenes de despacho a libre práctica (régimen aduanero 42) y la vinculación a depósito distinto de aduanero (régimen aduanero 07), ya que estos dos últimos regímenes aduaneros también tienden a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero con la única particularidad de que queda diferida la liquidación del IVA hasta su ultimación. En consecuencia no se han tenido en cuenta operaciones de introducción de mercancías asociadas a la realización de transformación, perfeccionamiento u otras operaciones especiales o particulares, considerando únicamente las declaraciones que, como la realizada por el interesado, son las típicas y habituales para el despacho a libre práctica en el territorio de la Unión Europea.

- En cuanto al procedimiento de declaración, se han excluido las declaraciones aduaneras provisionales (Clave B de la subcasilla 1.2 del DUA) ya que pueden no incluir el valor que definitivamente haya de asignarse a la mercancía a efectos aduaneros, así como las declaraciones simplificadas (Clave C de la subcasilla 1.2 del DUA), en cuanto con posterioridad han de ser completadas con una declaración complementaria, que será la que en última instancia contendrá todos los datos relevantes y la inclusión tanto de la declaración simplificada inicial como la complementaria posterior implicaría duplicidad y distorsión el cálculo del precio medio.

- Se han considerado las declaraciones en las que el modo de transporte en frontera es el transporte marítimo, es decir el mismo modo de transporte que la importación de referencia, eliminando con ello la distorsión que podría producir por ejemplo el mayor coste del flete en caso de los envíos aéreos o la inclusión de los envíos postales, de características muy diferentes.

- Se ha considerado un umbral mínimo de peso de las partidas, excluyendo aquellas partidas con un peso neto inferior a 50 kilos, tratando con ello de tener en cuenta únicamente las expediciones de tipo comercial: En este punto hay que precisar que el umbral se ha fijado a nivel de la partida de 10 dígitos, de forma que es claro que una expedición de mercancías como las importadas con ese peso de referencia es una expedición de tipo comercial. En definitiva, no se fija por referencia al peso del envío total, sino al peso de las mercancías de una determinada partida arancelaria incluidas en el mismo.

- Como elemento de ajuste para la consideración de las mercancías de calidad o prestigio comercial superior y evitar que las mismas impliquen un aumento del precio medio, no se han incluido en el cálculo el 25% de las importaciones con mayor precio unitario. Por el contrario, no se ha eliminado importación alguna por el hecho de tener los valores unitarios más bajos del conjunto de operaciones, todo ello en beneficio del operador.

- Las declaraciones de las características anteriores se identifican en los cuadros que se adjuntaron como Anexos I y II al requerimiento de la aduana número D08011-13-030983 notificado en fecha 05 de diciembre de 2013, por el que se comunicaba la existencia de dudas fundadas en cuanto al valor declarado en la partida nº 2 (6208220000), se solicitaba la justificación del valor declarado y la aportación de garantía adicional para la obtención del levante de las mercancías. En la contestación a dicho requerimiento mediante RGE....., no se aportaron nuevos datos o documentos que justificaran el valor declarado.

(...)

De los citados datos resulta un precio medio de 8,80 euros por kg.neto, precio que ha de considerarse significativo habida cuenta de que se basa en operaciones reales realizadas en la Comunidad con identidad de clasificación arancelaria, país de origen, modo de transporte, procedimiento aduanero y demás variables que pueden tener incidencia en el valor, aplicando además criterios correctores tendentes a evitar distorsiones en el cálculo, todos ellos dirigidos a evitar la inclusión de operaciones que pudieran tener un valor unitario más elevado y por tanto realizados en beneficio del operador.

(...)

Por otra parte, hay que destacar que el cálculo realizado no incurre en ninguna de las prohibiciones que a efectos de la aplicación del método del último recurso se recogen en el artículo 31 del Código Aduanero Comunitario."

Consideraba por tanto la Administración que era posible la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas aplicando el método del último recurso mediante el cálculo de un precio medio obtenido de los datos contenidos en las declaraciones de importación realizadas en un tiempo cercano, coincidentes en origen y tipo y clasificadas en la misma partida arancelaria a nivel de diez dígitos.

Sin embargo, la solución alcanzada por la Administración no fue considerada adecuada a Derecho por el Tribunal Regional de Cataluña puesto que consideró que los parámetros utilizados por la Aduana para la fijación del valor en aduana mediante el método del último recurso, podrían haber sido utilizados para la determinación de aquel por el método secundario del valor de transacción de mercancías similares contemplado en el artículo 30.2.b) del Código Aduanero Comunitario. Asimismo, entendió que para descartar el citado método de valoración la Administración debía haber justificado los motivos por los que no era posible realizar los ajustes a los que hace referencia el artículo 151 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

Se expresaba el Tribunal Regional en su resolución en los siguientes términos:

"La Dependencia de Aduanas, en el presente caso, ha determinado el valor en aduana utilizando el denominado método de valoración del último recurso, una vez ha descartado los demás métodos de valoración, usando para ello los valores en aduana declarados en una serie de importaciones de mercancías comparables y obteniendo un precio medio, siendo raro, extraño, anómalo y, cuando menos, injustificado acudir el método del último recurso, utilizando dichos valores en aduana sin aplicar antes el mencionado artículo 151 del Reglamento

de aplicación del Código Aduanero Comunitario o, en su defecto justificar porque no se podían efectuar los ajustes que menciona dicho artículo, lo que no ha hecho la Dependencia de Aduanas, que se limita a mencionar que no existen datos objetivos para realizarlos a pesar de que, tal y como menciona la citada Dependencia, la coincidencia en la partida arancelaria es a nivel de 10 dígitos, es decir, al máximo nivel de detalle que ofrece el arancel aduanero de la UE."

A juicio de la Directora del Departamento de Aduanas la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional de Cataluña resulta gravemente errónea y perjudicial en la medida que la misma compromete los objetivos del sistema de valoración en aduana.

La circunstancia de que existan mercancías clasificadas en la misma partida arancelaria a nivel de 10 dígitos no determina que resulte de aplicación el método secundario de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares, puesto que la aplicación del mismo requiere además el cumplimiento de otros parámetros de comparabilidad.

Señala además que no pueden fijarse condiciones muy estrictas para descartar la aplicación de los métodos secundarios puesto que esto determinaría la imposibilidad de determinar el valor en aduana, dejando vacío de contenido el artículo 181 bis de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario.

Quinto.

Al valor en aduana se refiere el artículo 29 del Código Aduanero Comunitario, señalando lo siguiente:

"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."

Por su parte, el artículo 30 del Código Aduanero Comunitario regula los métodos de valoración secundarios, indicando al respecto lo que sigue:

"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.

(...)"

Finalmente, el artículo 31 del citado código contempla el denominado método del último recurso, estableciendo lo siguiente:

"1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30, se determinará basándose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales: del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994; del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994; y de las disposiciones del presente capítulo.

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

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

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

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

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

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

f) valores en aduana mínimos; o

g) valores arbitrarios o ficticios."

De lo dispuesto en los artículos precedentes resulta que la fijación del valor en aduana se realizará atendiendo al precio pagado o por pagar por las mercancías vendidas con destino a la exportación al territorio de la Unión.

No obstante, en aquellos supuestos en los que el valor en aduana no pueda determinarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero deberá acudir a los métodos secundarios de valoración, que se aplicarán en el orden fijado en el artículo 30 del Código, de tal suerte sólo cuando se ha descartado motivadamente la posibilidad de utilizar el primero de los métodos será posible pasar al siguiente y así sucesivamente.

Finalmente, cuando aquellos métodos secundarios no puedan ser utilizados, el valor en aduana se fijará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del Código Aduanero, aplicando a estos efectos, los métodos contemplados en los artículos 29 y 30 del Código pero flexibilizando razonablemente los criterios dispuestos para la aplicación de los mismos.

Con respecto a la existencia de dudas fundadas para desechar el valor de transacción declarado y poder acudir a los medios secundarios de valoración se ha de tener presente lo señalado por este Tribunal en su resolución 00/00009/2017, de 19 de abril de 2018, dictada en unificación de criterio, en la que se señala lo siguiente:

"La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, es decir, sobre el importe pagado o por pagar por

las mercancías importadas, de modo que la persistencia de tal duda puede facultar a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado. Todo ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario o, tras la derogación de dicho Reglamento, en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión."

Asimismo, el TJUE en su sentencia EURO 2004. Hungary, de 16 de junio de 2016, dictada en el asunto C-291/15, se pronuncia al respecto en términos similares. Señala la citada sentencia (el subrayado es de este Tribunal):

"36. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que es el único que tiene conocimiento directo del litigio que le ha sido planteado, determinar si las dudas de la autoridad aduanera del litigio principal eran fundadas y permitían recurrir a dichos métodos secundarios y si esa autoridad 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.

37. Para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, deben añadirse las siguientes observaciones en relación con los elementos de los que dispone el Tribunal de Justicia referidos al litigio principal.

38. A este respecto, en primer lugar y 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, C263/06, 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."

Una vez acreditadas las dudas acerca de la inadecuación del valor de transacción como método de valoración de las mercancías, y toda vez que no se aporta por el operador documentación suficiente que justifique aquel, la Administración aduanera queda legitimada para descartar el método del artículo 29 del Código y aplicar los métodos secundarios de valoración del artículo 30 del citado código, debiendo justificar, en su caso, la inaplicación de uno o varios de ellos.

A la obligación de motivar el método elegido para la determinación del valor en aduana por parte de las autoridades aduaneras se ha referido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia LS Customs Services, de 9 de noviembre de 2017, dictada en el asunto C-46/16, señalando lo siguiente:

"38. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y quinta, a las que procede responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 31 del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras están obligadas a indicar, en la resolución mediante la que fijan el importe de los derechos de importación devengados, las razones por las que excluyen los métodos de determinación del valor en aduana previstos en los artículos 29 y 30 de dicho código, antes de concluir que ha de aplicarse el método previsto en el artículo 31 de éste, así como los datos disponibles en la Unión sobre cuya base han calculado el valor en aduana de las mercancías en cuestión.

39. Con carácter preliminar, es preciso recordar que el derecho a una buena administración, en cuanto refleja un principio general del Derecho de la Unión, conlleva exigencias que los Estados miembros han respetar cuando ponen en práctica el Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 8 de mayo de 2014, N., C604/12, apartados 49 y 50).

40. Entre estas exigencias, la obligación de motivación de las decisiones adoptadas por las autoridades nacionales reviste una importancia muy especial, por cuanto ofrece al destinatario la posibilidad de defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y de decidir con pleno conocimiento de causa si le es útil interponer un recurso contra dichas decisiones. Es igualmente necesaria para permitir a los órganos jurisdiccionales el control de la legalidad de las referidas decisiones (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 1987, Unectef/Heylens, 222/86, apartado 15).

41. En lo que atañe, en particular, a las decisiones adoptadas por las autoridades aduaneras, el artículo 6, apartado 3, del código aduanero recuerda que la obligación de motivación incumbe a estas últimas cuando adoptan decisiones por escrito que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas.

42. Además, conforme al artículo 221, apartado 1, del código aduanero, la comunicación del importe de los derechos debe garantizar una información adecuada al deudor y permitirle defender sus derechos con pleno conocimiento de causa (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de febrero de 2006, Molenbergnatie, C201/04, apartado 54).

43. Por último, debe señalarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia, entre los métodos de determinación del valor en aduana previstos en los artículos 29 a 31 del código aduanero hay una relación de subsidiariedad. En efecto, únicamente cuando el valor en aduana no pueda determinarse en aplicación de un método determinado podrá acudir al que viene inmediatamente después de éste en el orden establecido por estas disposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C116/12, apartado 43).

44. En estas circunstancias, la obligación de motivación que recae sobre las autoridades aduaneras en el marco de la aplicación de dichas disposiciones debe, por un lado, permitir que queden de manifiesto de manera clara e inequívoca las razones que han conducido a aquéllas a descartar uno o varios métodos de determinación del valor en aduana.

45. Por otro lado, esta obligación implica que dichas autoridades están obligadas a exponer, en la resolución mediante la que fijan el importe de los derechos de importación devengados, los datos sobre cuya base se ha calculado el valor en aduana de las mercancías, tanto para permitir al destinatario defender sus derechos en

las mejores condiciones posibles y decidir con pleno conocimiento de causa si le es útil interponer un recurso contra la decisión, como para permitir a los órganos jurisdiccionales ejercer el control de la legalidad de ésta.

46. Es preciso añadir, como hizo la Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, que 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, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2008, Comisión/Irlanda, C215/06, apartado 57).

47. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y quinta que el artículo 31 del código aduanero, en relación con el artículo 6, apartado 3, de dicho código, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras están obligadas a indicar, en la resolución mediante la que fijan el importe de los derechos de importación devengados, las razones por las que excluyen los métodos de determinación del valor en aduana previstos en los artículos 29 y 30 de dicho código, antes de concluir que ha de aplicarse el método previsto en el artículo 31 de éste, así como los datos sobre cuya base han calculado el valor en aduana de las mercancías, con objeto de permitir al interesado apreciar su fundamento y decidir con pleno conocimiento de causa si le es útil interponer un recurso contra la resolución. Corresponde a los Estados miembros, en ejercicio de su autonomía procesal, regular las consecuencias de un 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, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad."

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE las autoridades aduaneras están sujetas a la obligación de motivación debiendo exponer de forma clara e inequívoca las razones que han conducido a aquéllas a descartar uno o varios métodos de determinación del valor en aduana.

En el caso que nos ocupa, los motivos que han llevado a la inaplicación del método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares fueron expuestos tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación provisional en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

"Respecto al 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 a éste al que se refiere el artículo 30.2.b) del Reglamento CEE 2913/92, el artículo 142 del Reglamento CEE 2454/93 establece que se consideran mercancías similares las mercancías producidas en el mismo país y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio. Al igual que en el método anterior, el artículo 151 del Reglamento CE 2454/93 exige que las mercancías similares que se vayan a tomar como referencia deben ser vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías que se valoren, si bien el propio artículo 151 precisa que cuando no existan tales ventas se utilizará el valor de transacción de mercancías similares, vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias imputables al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes, tanto si suponen un incremento como una disminución del valor, se puedan basar en elementos de prueba presentados que demuestren claramente que son razonables y exactos. En el mismo sentido se pronuncia el Anexo 23 del Reglamento CE 2454/93 que establece las Notas Explicativas para el cálculo del Valor en Aduana, que reitera la necesidad de que el ajuste se practique sobre elementos de prueba que demuestren su razonabilidad y exactitud, citando como ejemplo las listas de precios vigentes referidas a niveles diferentes o cantidades distintas e indicando en su parte final que, de no existir criterio objetivo, no es apropiado el método basado en las mercancías similares.

Por tanto, contrariamente al criterio de las mercancías idénticas, no se exige identidad absoluta de la mercancía, sino que se establece un sistema más flexible de semejanza en los distintos factores que pueden afectar al valor de la mercancía, bastando por ello que presenten características análogas para la aceptabilidad del valor de mercancías similares como criterio secundario de valoración de una determinada mercancía presentada para su despacho en la aduana.

Sin perjuicio de la mayor flexibilidad sobre la comparabilidad de la mercancía, no puede seleccionarse una operación concreta sobre la que la información objetiva en poder de la Administración permita asegurar con certeza el carácter de mercancía comercialmente intercambiable y las restantes condiciones exigidas. En este sentido, pese a que la norma habilita para tomar como referencia una operación de características similares, si bien hay elementos de indudable comparabilidad (clasificación arancelaria con alto nivel de detalle en la nomenclatura combinada, origen común) los elementos objetivos no permiten extraer una conclusión indubitada sobre la plena comparabilidad de factores tales como el prestigio comercial o la existencia de una marca de fábrica o de comercio o la posibilidad de practicar los ajustes a los que se refiere el Anexo 23 del Reglamento CE 2454/93.

En ausencia de datos objetivos suficientes, cabe concluir que tampoco puede realizarse la determinación del valor en aduana sobre la base del método del valor de transacción de mercancías similares".

Justificaba la Administración la inaplicación del método del valor de transacción de las mercancías similares en la ausencia de datos objetivos suficientes que permitan la fijación de aquel en las condiciones establecidas en el artículo 151 y el Anexo 23 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

Dicha motivación, sin embargo, fue considerada insuficiente por el Tribunal Regional que entiende que deberían aclararse los motivos por los que no cabe realizar los ajustes a los que se refiere el citado artículo 151 y determinar el valor en aduana por el método de valoración de mercancías similares.

Frente a ello el Departamento de Aduanas defiende que no es posible exigir a la Administración que pruebe un hecho negativo, como es la ausencia de datos objetivos que le permitan aplicar el método citado.

Señala el artículo 151 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario en relación con el valor de transacción de mercancías similares, lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 2 del artículo 30 del Código (valor de transacción de mercancías similares), el valor en aduana se determinará con arreglo al valor de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en la misma cantidad que las mercancías que se valoren. Cuando no existan tales ventas, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares, vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidad diferente, ajustado para tener en cuenta las diferencias imputables al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes, tanto si suponen un incremento como una disminución del valor, se puedan basar en elementos de prueba presentados que demuestren claramente que son razonables y exactos.

(...)

3. 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.

(...)

5. A efectos de aplicación del presente artículo, se entenderá por valor de transacción de mercancías similares importadas un valor en aduana, determinado previamente según el artículo 29 del Código y ajustado con arreglo al apartado 1 y al apartado 2 del presente artículo."

Por su parte, el Anexo 23 de las citadas Disposiciones de Aplicación, titulado "Notas Explicativas para el cálculo del valor en aduana", prevé en lo que atañe a la interpretación del artículo 31, apartado 1, del Código Aduanero, que "los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de [dicha disposición] deberán ser en principio los que definen el artículo 29 y el apartado 2 del artículo 30 [de este código]; pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales de métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del apartado 1 del artículo 31 [de dicho código]"

A tal efecto, el citado Anexo 23, señala, en relación con los posibles ajustes a practicar, lo siguiente:

"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, como por ejemplo, listas de precios vigentes referidas a niveles diferentes o a cantidades distintas. Así, si las mercancías importadas que se valoran consisten en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías idénticas o similares importadas, para las que existe un valor de transacción, se han vendido en cantidad de 500 unidades, y se reconoce que el vendedor concede rebajas por cantidad, el ajuste necesario se podrá realizar consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades, con tal de haberse comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la tarifa de precios es fidedigna. No obstante, si no existe tal criterio objetivo, no es apropiado determinar el valor en aduana según las disposiciones de las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 30."

De acuerdo con lo anterior, la fijación del valor en aduana por este método secundario, se realizará, con carácter general, sobre la base del valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en la misma cantidad que las mercancías que se pretende valorar.

No obstante, cuando no existan ventas de ese tipo (mismo nivel comercial y cantidad), puede utilizarse el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente, en cantidad diferente, siempre que se realicen los ajustes oportunos para tener en cuenta las citadas diferencias y, siempre que estos ajustes, tanto si suponen un incremento como una disminución del valor, se puedan basar en elementos de prueba presentados que demuestren claramente que son razonables y exactos.

Permite por tanto la norma aplicar el método de transacción de mercancías similares de forma flexible cuando no existan ventas de mercancías al mismo nivel comercial y de cantidad.

Sin embargo, dicha flexibilidad encuentra un límite, que dicho valor en aduana se base en elementos de prueba que acrediten que el mismo es razonable y exacto. En este sentido es claro el Anexo 23 al señalar a que si no existe un criterio objetivo no es posible la fijación del valor en aduana por el método previsto en el artículo 30.2.b) del Código Aduanero.

A la vista de lo anterior se ha de considerar que cuando la Administración, tras la realización de las comprobaciones oportunas, observe que no dispone de datos que objetivamente garanticen la correcta aplicación del método de transacción de mercancías similares y así lo manifieste al interesado, habrá actuado conforme a Derecho, pudiendo descartar la aplicación del citado método sin que esté obligada a acreditar que no dispone de los dictados datos.

Lo contrario supondría, tal y como señala la recurrente impedir la fijación del valor en aduana de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aduanera.

En este sentido se ha de hacer referencia, a lo dispuesto por el TJUE en su sentencia LS Customs Services, de 9 de noviembre de 2017, anteriormente citada, en la que en relación con las actuaciones que ha de desarrollar la Administración para descartar la aplicación del método de valoración de mercancías idénticas señala lo siguiente:

"51. En este contexto, es preciso recordar que, conforme a lo previsto en el artículo 30, apartado 1, del código aduanero, sólo cuando el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo al artículo 30, apartado 2, letra a), de dicho código será posible aplicar el artículo 30, apartado 2, letra b), del referido código.

52. Habida cuenta de esa relación de subsidiariedad entre los diferentes métodos de determinación del valor en aduana previstos en el artículo 30, apartado 2, del código aduanero, las autoridades aduaneras deben dar muestras de diligencia al emplear cada uno de los métodos sucesivos previstos en esa disposición antes de decidir que no son aplicables.

53. A tal fin, dichas autoridades pueden, conforme al artículo 14 del código aduanero, solicitar información a cualquier persona directa o indirectamente interesada en las operaciones de que se trate.

54. Sin embargo, ni el código aduanero ni el Reglamento de aplicación imponen a las autoridades aduaneras la obligación de dirigirse a los productores de las mercancías de que se trate con objeto de obtener los datos necesarios para la aplicación del método basado en el valor de transacción de mercancías idénticas previsto en el artículo 30, apartado 2, letra a), de ese código.

55. Por consiguiente, corresponde a dichas autoridades apreciar, en función de las circunstancias de cada caso concreto y habida cuenta de su deber de diligencia, recordado en el apartado 52 de la presente sentencia, si es pertinente dirigirse directamente al productor de las mercancías en cuestión con objeto de obtener la

información necesaria para la aplicación del método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra a), del código aduanero.

56. En cambio, en vista de esa obligación de diligencia que les incumbe al aplicar la referida disposición, las autoridades aduaneras deben consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que dispongan. Procede asimismo permitir a la persona interesada comunicarles cualquier información de que disponga y que pueda contribuir a la determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo a esa disposición.

57. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 30, apartado 2, letra a), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, antes de poder descartar la aplicación del método de determinación del valor en aduana previsto en esa disposición, la autoridad competente no está obligada a solicitar al productor la información necesaria para la aplicación de ese método. No obstante, dicha autoridad debe consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que disponga. Asimismo, debe permitir a los operadores económicos interesados comunicarle cualquier información que pueda contribuir a la determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo a esa disposición."

Señala el Tribunal que para la exclusión del método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías idénticas la Administración no está obligada a solicitar información al productor pero si deberá consultar todas sus bases de datos y demás información de la que disponga.

La aplicación de estos parámetros probatorios al método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares determina que a efectos de su exclusión sea suficiente con que la Administración, tras realizar las comprobaciones oportunas, ponga de manifiesto que no dispone de los datos objetivos que permitan fijar el valor en aduana ajustándose al estándar probatorio exigido por la normativa comunitaria.

Este criterio es coincidente, además con el expresado por este Tribunal en sus resoluciones 00/02574/2017 y 00/02178/2018, ambas de 18 de septiembre de 2019, en las que se indica que habiendo justificado la Administración el descarte sucesivo de los distintos métodos de valoración, con oportuna notificación de los motivos al deudor, para la aplicación de los métodos de valoración señalados en el artículo 30.2, letras a) y b), y por extensión el método del último recurso, aquella está perfectamente legitimada para usar todos los datos, información y antecedentes que obren en su poder (lo que incluye bases de datos de precios medios), sin necesidad de realizar requerimientos particulares al productor o importador en el caso concreto.

No obstante lo anterior, este Tribunal ha de hacer hincapié en la obligación de motivación que recae sobre las autoridades aduaneras que deberán expresar del modo más claro posible los motivos por los que no cabe la aplicación de los distintos métodos secundarios de valoración.

En definitiva, procede estimar las alegaciones de la Directora del Departamento en este punto y acoger su pretensión.

Sexto.

Finalmente procede abordar si es necesario incorporar al expediente copia de las declaraciones de importación y demás documentación presentada en el momento del despacho aduanero en las que se ha basado la Administración para la determinación del valor en aduana.

Consideraba la resolución del Tribunal Regional de Cataluña que ahora se recurre en unificación de criterio, que la circunstancia de que los citados documentos no figurasen incorporados al expediente situaba a la reclamante en posición de indefensión haciendo defectuosa la liquidación practicada.

Se opone a lo anterior la Directora del Departamento de Aduanas por considerar que dicha aportación no es necesaria a efectos de garantizar el derecho de defensa del administrado. Lo esencial, a juicio de la recurrente, será que la Administración facilite los datos en función de los cuales ha determinado el valor en aduana y los criterios empleados para la elección de los mismos.

En la liquidación provisional que da lugar al presente recurso la Dependencia de Aduanas comunicó a la interesada en dos anexos los datos tenidos en cuenta para la determinación del valor en aduana.

Señala en este sentido el acuerdo dictado lo siguiente:

"Las declaraciones de las características anteriores se identifican en los cuadros que se adjuntaron como Anexos I y II (...)

El Anexo I refleja todas las declaraciones y el Anexo II el 75% de las declaraciones con menor valor unitario, que son en último término las que se han tenido en cuenta para la determinación del precio medio.

Respecto a dichos Anexos, cabe reiterar lo ya indicado en la comunicación de la existencia de dudas fundadas. Así, se identifican exclusivamente los datos relevantes a efectos de la comparación en los términos anteriores, sin incluir otros datos del DUA que resultan irrelevantes de cara al objeto del análisis.

Junto a los datos relativos a las declaraciones, se incluyen en el Anexo I datos calculados por esta aduana:

* El precio por kg.neto resultante en cada declaración.

* Se incluye en la penúltima fila el sumatorio de los datos relevantes a efectos de cálculo y se incorpora en una columna (la penúltima) el valor medio por kg.neto, resultante de la división del valor total entre el número de kg.netos total del conjunto de las declaraciones. En tanto valor medio para el conjunto de las declaraciones es un valor fijo.

* Se incluye en la última fila el dato relativo al cuartil 3 (Q3), es decir la cifra que implica que del conjunto de declaraciones de la muestra, quedan por debajo de la misma un 75% y el otro 25% se corresponde con las declaraciones de importe superior a dicho cuartil. Asimismo se indica en la última columna, para cada liquidación, si se encuentra incluida o no en el cuartil 3.

Sin perjuicio de incluir en el Anexo I la información sobre si la declaración se encuentra o no incluida en el 75% de valor unitario más bajo, se incorpora como Anexo II la relación de dichas declaraciones con el valor unitario más bajo. En dicho Anexo II se incluye también la información del precio por unidad, el sumatorio de los datos relevantes y, en la última columna, el precio medio resultante de la división del valor total entre el número de unidades total del conjunto de las declaraciones, valor fijo en tanto es la media para el conjunto de declaraciones."

Como se observa la Aduana proporcionó a la interesada toda la información que había analizado para la determinación del valor en aduana explicitando los criterios tenidos en cuenta para la elección de los datos que constituían la base del cálculo de aquel. Además recogió con claridad y de forma motivada las causas por las que no se consideraba aceptable el valor en aduana declarado y los motivos que daban lugar a la práctica de la regularización.

Disponía por tanto la interesada de todos los elementos necesarios para hacer efectivo su derecho de defensa. La circunstancia de que no se acompañasen en dichos anexos las declaraciones de importación así como la documentación que acompaña al despacho aduanero de las mercancías no modifica lo anterior en la medida en que no aportan información distinta de la ya proporcionada a la interesada.

A este respecto debe hacerse referencia a la reiterada jurisprudencia del TJUE relativa a la inexistencia de una obligación general de las autoridades tributarias nacionales de otorgar acceso íntegro al expediente de que disponen ni a transmitir de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar.

En este sentido señala el Tribunal de Justicia en su sentencia Ispas, de 9 de noviembre de 2017, dictada en el asunto C-298/16, (apartados 32 y 39) lo siguiente:

"31. En cuanto al principio de efectividad, debe señalarse que el requisito, recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, de que los destinatarios puedan dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión supone que se les permita conocerlos.

32. A tal fin, como observó el Abogado General en los puntos 121 y 122 de sus conclusiones, las autoridades tributarias nacionales no están sometidas a una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente ni a transmitir de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar.

33. En efecto, en un procedimiento de inspección tributaria, que tiene por objeto comprobar que los sujetos pasivos han cumplido sus obligaciones en la materia, es legítimo esperar de éstos que soliciten el acceso a dichos documentos e información para, en su caso, aportar explicaciones o alegar sus motivos en respuesta a las afirmaciones de la Administración tributaria.

34. No obstante, el respeto efectivo del derecho de defensa exige que exista una posibilidad real de acceso a los mencionados documentos e información, a menos que la restricción del acceso esté justificada por objetivos de interés general.

35. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados (sentencias de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software*, C 418/11, apartado 84, y de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C 129/13 y C 130/13, apartado 42).

36. A este respecto, en un procedimiento de inspección tributaria y de determinación de la base imponible del IVA, tales restricciones, consagradas por la normativa nacional, pueden tener por objeto, en particular, proteger las exigencias de confidencialidad o de secreto profesional, que el acceso a determinada información y a ciertos documentos puede menoscabar.

37. Para determinar si estos requisitos derivados del principio de efectividad se respetan en el caso de autos, es preciso examinar no sólo el contenido de las normas procesales nacionales pertinentes, sino también su aplicación concreta. Esta apreciación incumbe al tribunal remitente.

38. Por último, en lo que atañe a las dudas que los demandantes en el litigio principal albergan en cuanto al alcance del control de la legalidad de una resolución administrativa en materia de IVA, el tribunal remitente es el único competente para realizar las apreciaciones necesarias y, de resultar necesario, plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre las exigencias del Derecho de la Unión relativas al mencionado control.

39. A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general.

En el caso que nos ocupa, la interesada no solicitó a la Administración tributaria ningún tipo de información adicional y, por tanto, la administración no tuvo la oportunidad de permitir el acceso a la misma o, en su caso, denegar su acceso por motivos de interés general.

En todo caso, como señala la recurrente, la incorporación de la citada documentación al expediente no habría modificado en nada la posición del administrado desde el punto de vista de su derecho de defensa puesto que los datos a los que hubiese accedido serían exactamente los mismos que se pusieron a su disposición por la Aduana.

En este sentido se ha de recordar lo señalado por el TJUE en cuanto al derecho de defensa en su sentencia *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, de 3 de julio de 2014, dictada en los asuntos acumulados C-129/13 y 130/13:

"42. No obstante, según una jurisprudencia igualmente reiterada, los derechos fundamentales, como el derecho de defensa, no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados (sentencias G. y R., apartado 33, y *Texdata Software*, C 418/11, apartado 84)."

Añade, además, la citada sentencia, en relación con el derecho a ser oído, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal) :

"74. Mediante su segunda cuestión, letra b), y su tercera cuestión, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si el Derecho nacional determina las consecuencias jurídicas de la vulneración por parte de la Administración del principio de respeto del derecho de defensa y cuáles son las circunstancias que puede tener en cuenta el juez nacional al llevar a cabo su examen. Pregunta, en

particular, si el juez nacional puede tomar en consideración la hipótesis de que el resultado del proceso decisorio hubiera sido idéntico de haberse respetado el derecho a ser oído previamente.

75. A este respecto, procede recordar de entrada que el Tribunal de Justicia ya ha indicado que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase la sentencia G. y R., EU:C:2013:533, apartado 35 y la jurisprudencia citada).

76. Esta solución es aplicable a la materia aduanera por cuanto el artículo 245 del Código aduanero se remite expresamente al Derecho nacional al precisar que «las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros».

77. No obstante, si bien los Estados miembros están facultados para permitir el ejercicio del derecho de defensa según las mismas modalidades que se aplican a las situaciones internas, esas modalidades tienen que ajustarse al Derecho de la Unión, y en especial no deben perjudicar el efecto útil del Código aduanero (sentencia G. y R., EU:C:2013:533, apartado 36).

78. Ahora bien, como ha señalado la Comisión, la obligación que incumbe al juez nacional de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión no tiene como consecuencia exigir que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, sea anulada en todos los casos.

79. En efecto, según el Derecho de la Unión, una vulneración del derecho de defensa, más específicamente, del derecho a ser oído, sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (véanse, en este sentido, las sentencias Francia/Comisión, C₂301/87, EU:C:1990:67, apartado 31; Alemania/Comisión, C₂288/96, EU:C:2000:537, apartado 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consejo, C₂141/08 P, apartado 94; Storck/OAMI, C₂96/11 P, , apartado 80, y G. y R., apartado 38).

80. Por consiguiente, una violación del principio de respeto del derecho de defensa únicamente conlleva la anulación de la decisión en cuestión si, de no concurrir dicha violación, el procedimiento hubiera podido llevar a un resultado diferente.

81. Es preciso señalar que, en los procedimientos principales, los propios interesados admiten que el procedimiento de reclamación no habría tenido un desenlace diferente si hubiesen sido oídos previamente a la adopción de la decisión controvertida, puesto que ellos no discuten la clasificación arancelaria aplicada por la administración tributaria.

82. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión, letra b), y a la tercera cuestión que la regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de la vulneración de ese derecho corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). El juez nacional, que tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, puede tener en cuenta a la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, que tal vulneración sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad."

Criterio este que ha sido reiterado por el TJUE, entre otras, en su reciente sentencia C.F. (Contrôle fiscal), de 4 de junio de 2020, dictada en el asunto C-430/19, en la que se analiza la posibilidad de acceso, en el marco de un procedimiento administrativo nacional de inspección, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tomada en consideración en la adopción de la resolución administrativa que se impugna.

Es jurisprudencia del TJUE, que la vulneración del derecho de defensa solamente puede dar lugar a la anulación de una resolución administrativa si se comprueba que sin dicha vulneración, la citada resolución dictada hubiera sido distinta.

La aplicación del citado criterio jurisprudencial al presente supuesto determina que no pueda aceptarse la vulneración invocada por el Tribunal Regional puesto que la conclusión alcanzada en la resolución administrativa no se habría visto modificada por la incorporación al expediente de las declaraciones de importación y la documentación que las acompaña.

Los valores incluidos por la Administración en el acta son coincidentes a los contenidos en las declaraciones de importación que no fueron objeto de incorporación al expediente por lo que la decisión administrativa dictada no se habría visto modificada por la citada circunstancia.

Por otra parte, se ha de recordar que nuestra jurisprudencia nacional ha señalado reiteradamente que la vulneración del derecho de defensa solamente es digna de protección cuando dicha vulneración haya sido real y efectiva, de tal modo que se haya visto menoscabado el derecho de probar y alegar de los administrados. Así lo señala en múltiples el Tribunal Supremo (vid. rec.cas. 135/1996, de 23 de julio de 2001, rec.cas 5499/2005, de 8 de julio de 2010, entre otras).

En el presente supuesto, como se ha hecho constar anteriormente la falta de incorporación al expediente de los DUAs consultados por la Administración para el cálculo del valor en aduana no menoscabó el derecho de defensa de la interesada puesto ésta conoció los criterios empleados en la selección de los mismos pudiendo oponerse a ellos con la misma fuerza que si hubiera dispuesto de la copia de las declaraciones de importación.

Hay que tener en cuenta que la entrega de los citados DUA a la interesada en nada hubiera modificado su posición inicial puesto los motivos de oposición al valor en aduana calculado por la Administración no se verían alterados por contar con aquellos.

Lo esencial para oponerse al valor en aduana determinado por la Administración es conocer cómo se ha llegado a dicho cálculo, es decir, qué tipo de declaraciones se han empleado, que partida arancelaria se consignaba en aquellas, las condiciones de transporte o el país de procedencia, cuestiones todas estas que se comunicaron a la interesada tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación provisional.

En definitiva, este Tribunal acoge de nuevo la pretensión de la recurrente y considera que no es necesaria la incorporación al expediente de las declaraciones de importación y demás documentos utilizados para el cálculo del valor en aduana, bastando que figuren en el expediente los datos tenidos en cuenta por la Administración para la determinación de aquel.

Séptimo.

En definitiva, procede estimar el presente recurso extraordinario de alzada fijándose el siguiente criterio:

"Las autoridades aduaneras pueden determinar el valor en aduana acudiendo al método del último recurso siempre que acredite que no dispone de datos objetivos suficientes que le permitan aplicar los métodos secundarios de valoración en aduana, resultando adecuada al método del último recurso una valoración realizada en función de los datos correspondientes a las declaraciones presentadas en un ámbito temporal cercano a la operación a valorar, para la inclusión en un régimen aduanero de mercancías de un tercer país, tendentes al despacho a libre práctica, en las que exista coincidencia en la partida arancelaria a nivel de diez dígitos, el país de origen, el modo de transporte, siempre que su peso neto exceda de 50 kilos y eliminando las declaraciones de mayor valor unitario. A estos efectos será suficiente la incorporación al expediente de los datos contenidos en las declaraciones utilizadas en la medida en que tengan incidencia en el cálculo del valor en aduana realizado".

Criterio que se unifica sin perjuicio de que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 242 de la Ley General Tributaria, la presente resolución respete la situación jurídica de la parte derivada de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña objeto del recurso.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el recurso, unificando criterio en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.