TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
Sentencia de 15 de mayo de 2025
Sala 3.ª
Asuntos n.º C-782/23

SUMARIO:

Renta de aduanas. *Procedimiento de declaración en aduana simplificada. Mercancías importadas sobre la base de un precio de compra provisional.* Una sociedad importó en Lituania gasóleo y carburante. En los contratos celebrados con los proveedores y en las facturas *pro forma* emitidas por estos se indicaba un precio provisional para la compra de tales mercancías que, posteriormente, se ajustaría en función del precio medio del combustible en cuestión en el mercado durante un período determinado y del tipo de cambio medio en dicho período. En las declaraciones en aduana de las mercancías importadas, la sociedad mencionaba su precio provisional como valor en aduana y una vez en posesión de las facturas definitivas, presentaba generalmente solicitudes de rectificación del valor de las mercancías indicado en sus declaraciones en aduana. El Servicio Regional de Aduanas adoptó una resolución en el marco de la cual aplicaba el método de valoración en aduana basado en el valor de transacción previsto en el art. 70.1, del código aduanero de la Unión (en lo sucesivo, «método del valor de transacción») y, en consecuencia, consideró, como valor en aduana de las mercancías de que se trata, el precio final indicado en las facturas definitivas. Conforme al art. 166.1 del código aduanero de la Unión, las autoridades aduaneras pueden permitir la inclusión de mercancías en un régimen aduanero sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que son declaradas las mercancías o los documentos justificativos exigidos para tal aplicación, y el art. 167 de dicho código establece que, dentro de un plazo determinado, el declarante presentará una declaración complementaria que contenga los datos necesarios para el régimen aduanero considerado y pondrá a disposición de las autoridades aduaneras los documentos justificativos necesarios. En el marco de este procedimiento, una declaración simplificada que mencione un valor en aduana correspondiente al precio provisional indicado en la factura *pro forma* puede hacerse, seguida de una declaración complementaria, mencionando un valor en aduana correspondiente al precio final indicado en la factura definitiva. Con independencia de que el recurso a tal simplificación requiera una autorización previa, que las circunstancias del asunto principal dejan presumir que no se ha solicitado en este caso, no parece de ninguna manera que la aplicación del procedimiento de declaración en aduana simplificada hubiera representado un coste administrativo desproporcionado para el importador en cuestión en el asunto principal. En tales circunstancias, el valor de las mercancías importadas debe determinarse sobre la base del método del valor de transacción, utilizando el procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los arts. 166 y 167 del código aduanero de la Unión. Por tanto, el Tribunal de Justicia resuelve que el art. 70 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en el momento en que se importan mercancías en el territorio aduanero de la Unión, solo se conoce su precio provisional, que figura en una factura *pro forma*, al estipular el contrato de compraventa que su precio final será fijado posteriormente, en una factura definitiva, sobre la base de ciertos factores objetivos predeterminados cuyo valor es independiente de la voluntad de las partes y desconocido por estas en el momento de la admisión de la declaración en aduana, como una media del tipo de cambio de determinadas divisas o de la cotización de ciertos productos durante un período dado, el valor en aduana de estas mercancías debe determinarse por aplicación del método del valor de transacción, previsto en dicho artículo, utilizando, en principio, el procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los arts.166 y 167 del citado código.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-782/23,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo

Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 13 de diciembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de diciembre de 2023, en el procedimiento entre
Tauritus UAB
y
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
con intervención de:
Kauno teritorinė muitinė,
EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),
integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y N. Piçarra, la Sra. O. Spineanu-Matei (Ponente) y el Sr. N. Fenger, Jueces;
Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;
Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de noviembre de 2024;
consideradas las observaciones presentadas:
– en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. K. Dieninis y por las Sras. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė y E. Kurelaitytė, en calidad de agentes;
– en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Pérez-Zurita Gutiérrez y el Sr. A. Torró Molés, en calidad de agentes;
– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. M. de Lisi y la Sra. B. Travard, en calidad de agentes;
– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y F. Moro, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de enero de 2025;
dicta la siguiente

Sentencia
1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 70 y 173, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2016, L 267, p. 2, y en DO 2017, L 7, p. 23) (en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión»).
2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Tauritus UAB y el Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento de Aduanas del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Departamento de Aduanas») en relación con intereses de demora reclamados por este último a Tauritus sobre un importe adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación.

Marco jurídico
3 La normativa aduanera de la Unión Europea comprende, en particular, el código aduanero de la Unión, el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1), y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 558).
Código aduanero de la Unión
4 Conforme al artículo 15, apartado 2, letra a), del código aduanero de la Unión, toda persona que presente una declaración en aduana será responsable de la exactitud e integridad de la información que contenga esa declaración.
5 El artículo 48 de dicho código, titulado «Control posterior al levante», establece que, con posterioridad al levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán verificar la exactitud e integridad de la información facilitada, en particular, en las declaraciones en aduana y podrán examinar la contabilidad del declarante y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate.
6 El artículo 70 del citado código, titulado «Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción», dispone lo siguiente:

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

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

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

[…]

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

[…]».

7 Los artículos 71 y 72 del mismo código regulan los ajustes contemplados en el artículo 70, apartado 1, de este, que deben efectuarse eventualmente para determinar el valor en aduana sobre la base del valor de transacción estableciendo los elementos que, en su caso, o bien deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar, o bien, por el contrario, no deben incluirse en el valor en aduana.

8 El artículo 73 del código aduanero de la Unión, titulado «Simplificación», preceptúa lo siguiente:

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

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

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

9 El artículo 74 del mencionado código, titulado «Métodos secundarios de valoración en aduana», prescribe lo siguiente:

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

[…]

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

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

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

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

d) el valor calculado, […]

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

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

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

c) el presente capítulo.»

10 El artículo 101 del referido código, titulado «Determinación del importe de los derechos de importación o de exportación», dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

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

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

11 En el título V, capítulo 2, del código aduanero de la Unión figura una sección 3, titulada «Declaración en aduana simplificada», que contiene, entre otros, los artículos 166 y 167 de dicho código. El artículo 166, titulado «Declaración simplificada», establece en su apartado 1 lo siguiente:

«Las autoridades aduaneras podrán aceptar que una persona incluya mercancías en un régimen aduanero sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos [necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para

el que se declaran las mercancías] o los documentos justificativos [exigidos para la aplicación de tales disposiciones].»

12 A tenor del artículo 167 del código aduanero de la Unión, titulado «Declaración complementaria»:

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

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

[…]

4. Se considerará que la declaración simplificada mencionada en el artículo 166 […], así como la declaración complementaria, constituyen un instrumento único e indivisible que surtirá efecto […] en la fecha en que se admita la declaración simplificada de conformidad con el artículo 172 […]

[…]».

13 A tenor del artículo 172, apartado 2, del citado código:

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

14 El artículo 173 de dicho código, titulado «Rectificación de una declaración en aduana», dispone lo siguiente:

«1. Podrá permitirse al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más de los datos de la declaración en aduana después de que esta haya sido admitida por la aduana. […]

[…]

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

15 Conforme al artículo 286, apartados 1 y 3, del mismo código, este derogó y sustituyó al Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (DO 2008, L 145, p. 1).

16 En virtud del artículo 288, apartado 2, del código aduanero de la Unión, todas las disposiciones de este mencionadas en los apartados 4 a 14 de la presente sentencia son aplicables desde el 1 de mayo de 2016.

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446

17 El artículo 71 del Reglamento Delegado 2015/2446, titulado «Simplificación» y relativo al artículo 73 del código aduanero de la Unión, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

«La autorización a que se refiere el artículo 73 del código [aduanero de la Unión] podrá concederse cuando se cumplan las condiciones siguientes:

a) la aplicación del procedimiento a que se refiere el artículo 166 del [mencionado] código representaría, en tales circunstancias, un coste administrativo desproporcionado;

b) el valor en aduana determinado no diferirá significativamente del determinado en ausencia de una autorización.»

Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447

18 El artículo 128 del Reglamento de Ejecución 2015/2447, titulado «Valor de transacción» y relativo al artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión, preceptúa en su apartado 1 lo siguiente:

«El valor de transacción de las mercancías vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión se determinará en el momento de la admisión de la declaración en aduana basándose en la venta que se produzca inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en ese territorio aduanero.»

19 El artículo 130 de este Reglamento de Ejecución, titulado «Descuentos» y relativo al artículo 70, apartados 1 y 2, del código aduanero de la Unión, establece lo siguiente:

«1. A efectos de determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 70, apartado 1, del código [aduanero de la Unión], los descuentos se tendrán en cuenta si, en el momento de la admisión de la declaración en aduana, el contrato de venta prevé su aplicación y su importe.

[…]

3. Los descuentos que se deriven de las modificaciones del contrato tras el momento de la admisión de la declaración en aduana no se tendrán en cuenta.»

20 El artículo 133 de dicho Reglamento de Ejecución, titulado «Valoración de las condiciones y contraprestaciones» y relativo al artículo 70, apartado 3, letra b), del código aduanero de la Unión, está redactado en los siguientes términos:

«Si la venta o el precio de las mercancías importadas están sujetos a una condición o contraprestación cuyo valor pueda determinarse en relación con las mercancías que se estén valorando, ese valor se considerará parte del precio efectivamente pagado o por pagar, […]

[…]».

21 El artículo 144 del mismo Reglamento de Ejecución, titulado «Método alternativo» y relativo al artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

«Al determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 74, apartado 3, del código [aduanero de la Unión], la aplicación de los métodos previstos en los artículos 70 y 74, apartado 2, del [citado] código podrá llevarse a cabo con cierta flexibilidad. El valor así determinado deberá basarse, en la medida de lo posible, en los valores en aduana determinados anteriormente.»

Directiva 2006/112/CE

22 El artículo 85 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), establece lo siguiente:

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

23 A tenor del artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, […]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

24 Tauritus importó en Lituania gasóleo y carburante durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2015 y el 30 de abril de 2017.

25 En los contratos celebrados con los proveedores y en las facturas *pro forma* emitidas por estos se indicaba un precio provisional para la compra de tales mercancías.

26 Estos contratos estipulaban que, posteriormente, ese precio provisional se ajustaría en función del precio medio del combustible en cuestión en el mercado durante un período determinado y del tipo de cambio medio en dicho período. El precio final podía ser superior o inferior al precio provisional. Se determinaba en cláusulas adicionales anexas a los contratos de compraventa y daba lugar a la emisión de facturas definitivas.

27 En las declaraciones en aduana de las mercancías importadas, Tauritus mencionaba su precio provisional como valor en aduana e indicaba el código 6 en lo que respecta al método utilizado para determinar este valor, lo que correspondía a un valor en aduana establecido sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero de la Unión, siguiendo el método residual, denominado «fall back», previsto en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.

28 Una vez en posesión de las facturas definitivas, esa sociedad presentaba generalmente solicitudes de rectificación del valor de las mercancías indicado en sus declaraciones en aduana.

29 Con ocasión de un control posterior al levante realizado el 26 de mayo de 2017 por el Kauno teritorinė muitinė (Servicio Regional de Aduanas de Kaunas, Lituania; en lo sucesivo, «Servicio Regional de Aduanas»), resultó no obstante que, entre el 29 de septiembre de 2016 y el 1 de febrero de 2017, Tauritus había presentado trece declaraciones en aduana respecto de las cuales no había solicitado posteriormente una rectificación del valor en aduana de las mercancías, aunque recibiera, entre el 6 de febrero y el 15 de marzo de 2017, las facturas definitivas para las mercancías de que se trata, que mencionaban un precio final superior al precio provisional y, consecuentemente, al valor en aduana indicado en esas declaraciones. Por tanto, esta sociedad no había pagado el importe adicional del IVA a la importación respecto de estas mercancías. El órgano jurisdiccional remitente precisa, no obstante, que ningún elemento de los autos del asunto principal lleva a considerar que estos hechos se deban a una intención fraudulenta.

30 A raíz de ese control, el Servicio Regional de Aduanas adoptó una resolución en el marco de la cual aplicaba el método de valoración en aduana basado en el valor de transacción previsto en el artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión (en lo sucesivo, «método del valor de transacción») y, en consecuencia, consideró, como valor en aduana de las mercancías de

que se trata, el precio final indicado en las facturas definitivas. Sobre esta base, reclamó a Tauritus, en particular, el pago de las cantidades adicionales adeudadas en concepto de IVA a la importación más los intereses de demora respecto al período comprendido entre la fecha de admisión de las declaraciones en aduana de que se trata y el 14 de septiembre de 2017, fecha de elaboración del informe de control.

31 Tauritus presentó una reclamación contra esta resolución ante el Departamento de Aduanas y posteriormente un recurso administrativo ante el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania), que fueron desestimados, lo mismo que el recurso interpuesto a continuación ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo de primera instancia competente.

32 El Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), ante el que se interpuso recurso de apelación contra la sentencia del citado órgano jurisdiccional, declaró, en la sentencia de 17 de junio de 2020, que era erróneo que el Servicio Regional de Aduanas calculara el valor en aduana de las mercancías según el método del valor de transacción, debido a que el precio final de las mercancías no podía servir de base para la declaración en aduana, puesto que no era conocido en la fecha de presentación de esta declaración. El asunto fue devuelto al Departamento de Aduanas para su reexamen.

33 Mediante una resolución de 31 de diciembre de 2020, el Departamento de Aduanas confirmó la resolución del Servicio Regional de Aduanas, considerando que Tauritus tenía que pagar intereses de demora sobre el importe adicional del IVA a la importación relativo a las mercancías de que se trata. Estimó, en particular, que esta sociedad debería haber solicitado un ajuste del valor en aduana que figura en las declaraciones en aduana sobre la base del precio final de las mercancías y que, dado que dicha sociedad no había cumplido esta obligación antes de iniciarse el control posterior al levante, el Servicio Regional de Aduanas podía rectificar fundadamente las declaraciones en aduana de que se trata y reclamar intereses de demora a partir de la fecha de presentación de estas declaraciones.

34 Al desestimarse el recurso interpuesto por Tauritus contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo de primera instancia competente, dicha sociedad interpuso de nuevo recurso de apelación ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

35 Este considera que la práctica de la Administración aduanera lituana requiere interpretar los artículos 70 y 173, apartado 3, del código aduanero de la Unión, a fin de permitirle determinar el importe de la deuda del IVA a la importación que se debe y la fecha de exigibilidad de esta deuda, elementos que ha de acreditar para poder pronunciarse sobre la existencia de una obligación de pagar intereses de demora, única cuestión controvertida en el marco del asunto principal.

36 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente estima que del artículo 70 del código aduanero de la Unión y del artículo 128, apartado 1, del Reglamento de Ejecución 2015/2447 resulta que la aplicación del método del valor de transacción requiere que el precio realmente pagado o por pagar sea conocido o pueda ser establecido en el momento de la presentación de la declaración en aduana. Señala, en particular, que el artículo 70, apartado 3, letra b), de dicho código excluye la aplicación de ese método cuando la venta o el precio estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse. Pues bien, en este caso, el citado órgano jurisdiccional tiende a considerar que el ajuste posterior del precio provisional es una condición de la venta cuyo efecto sobre el precio final ni es determinado ni es determinable. Deduce de ello que era imposible utilizar el referido método.

37 Añade que la aplicación del método del valor de transacción en condiciones como las del asunto principal es incompatible con la obligación de exactitud enunciada en el artículo 15, apartado 2, letra a), del código aduanero de la Unión. A su entender, indicar en una declaración en aduana un precio que será modificado posteriormente equivale a considerar un valor en aduana arbitrario o ficticio.

38 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente duda de que el artículo 173, apartado 3, del código aduanero de la Unión imponga la obligación de presentar una solicitud de rectificación de una declaración en aduana relativa a mercancías cuyo valor se había determinado con arreglo al artículo 74 de dicho código, sobre la base de una factura de venta provisional, una vez que es conocido el precio final de estas mercancías.

39 El referido órgano jurisdiccional señala a este respecto que, conforme al artículo 173, apartado 2, del código aduanero de la Unión, una vez acordado el levante de las mercancías, el

importador ya no está autorizado a rectificar la declaración en aduana, sin perjuicio de la excepción prevista en el artículo 173, apartado 3, de ese código, atinente a una rectificación para permitir al declarante cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate.

40 Pues bien, según el órgano jurisdiccional remitente, el citado artículo 173, apartado 3, enuncia una excepción, de interpretación estricta, cuya aplicabilidad en circunstancias como las del asunto principal es dudosa, puesto que no constituye un error o una inexactitud que habría que rectificar el hecho de no haber seguido un método de valoración en aduana que era imposible aplicar en el momento de la presentación de la declaración en aduana. Dicho órgano jurisdiccional considera a este respecto que el Reglamento de Ejecución 2015/2447 no prevé la posibilidad de rectificar la declaración en aduana en un caso en que el precio efectivamente debido por las mercancías de que se trate resulta de modificaciones del contrato de compraventa tras la presentación de la declaración en aduana. Señala, por el contrario, que este Reglamento de Ejecución prohíbe, en su artículo 130, apartado 3, tomar en consideración descuentos que se deriven de las modificaciones del contrato tras la admisión de esa declaración.

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

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

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

42 Con carácter preliminar, el Tribunal de Justicia observa que el litigio principal no se refiere al importe adicional del IVA reclamado por el Servicio Regional de Aduanas, sino a los intereses de demora aplicados a ese importe, que parecen ser los únicos cuestionados por Tauritus. Pues bien, las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren exclusivamente a la determinación del valor en aduana de mercancías importadas en condiciones como las del asunto principal y, por tanto, a la regularidad de la petición de pago de un importe adicional del IVA en tales circunstancias.

43 A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencias de 21 de abril de 1988, Pardini, 338/85, EU:C:1988:194, apartado 8, y de 22 de octubre de 2024, Kolin Inşaat Turizm Sanayi ve Ticaret, C-652/22, EU:C:2024:910, apartado 36).

44 Dicho esto, el Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial cuando resulta evidente que la interpretación de una norma del Derecho de la Unión solicitada por un órgano jurisdiccional nacional no guarda relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio del que conoce, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le han planteado (sentencias de 13 de julio de 2000, Idéal

tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, apartado 20, y de 4 de octubre de 2024, Biohemp Concept, C-793/22, EU:C:2024:837, apartado 27).

45 Sin embargo, no ocurre así en el caso de autos. En particular, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto de manera suficientemente clara las razones que le llevaron a preguntarse sobre la interpretación de ciertas disposiciones del Derecho de la Unión que considera necesaria para poder dictar su sentencia y no resulta manifiesto que la interpretación solicitada no guarde relación con el litigio principal o que el problema suscitado presente un carácter hipotético.

46 Esta constatación no se ve en entredicho por la circunstancia de que el litigio principal parezca referirse únicamente a los intereses reclamados por la Administración aduanera, sin cuestionarse el importe del IVA.

47 En efecto, si bien incumbe a los Estados miembros, en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 y del artículo 325 TFUE, apartado 1, adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias, en particular, para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio, entre ellas la percepción de intereses de demora, en la medida en que esta contribuya a la lucha contra el impago en los plazos fijados de importes adeudados por dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 92), del tenor de ese artículo 273 resulta que tales medidas deben contribuir a garantizar la correcta recaudación del IVA.

48 Pues bien, mediante sus cuestiones prejudiciales relativas al método por el que debe determinarse la base imponible en circunstancias como las del asunto principal, el órgano jurisdiccional remitente se propone precisamente establecer, en particular, el importe del IVA efectivamente adeudado y la fecha de exigibilidad de ese importe, que, tal como expone, son elementos de los que depende la regularidad de la petición de pago de intereses de demora cuestionada por Tauritus.

49 En consecuencia, las cuestiones prejudiciales son admisibles.

Primera cuestión prejudicial

50 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 70 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en el momento en que mercancías son importadas en el territorio aduanero de la Unión, solo se conoce su precio provisional, que figura en una factura *pro forma*, al estipular el contrato de compraventa que su precio final será fijado posteriormente, en una factura definitiva, sobre la base de ciertos factores objetivos predeterminados cuyo valor es independiente de la voluntad de las partes y desconocido por estas en el momento de la admisión de la declaración en aduana, como una media del tipo de cambio de algunas divisas o de la cotización de determinados productos durante un período dado, el valor en aduana de estas mercancías debe determinarse aplicando el método del valor de transacción, previsto en dicho artículo.

51 Debe recordarse, de entrada, que el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, apartado 24 y jurisprudencia citada).

52 Por otra parte, según los propios términos de los artículos 70 y 74 del código aduanero de la Unión, de un lado, el valor de transacción de las mercancías constituye la «base principal para determinar el valor en aduana» y, de otro lado, el recurso a otras bases para determinar dicho valor es objeto de «métodos secundarios», que solo deben utilizarse «en caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco [de dicho] artículo 70».

53 Así, tal como señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, los artículos 70 a 74 del código aduanero de la Unión establecen expresamente una jerarquía entre los diversos métodos de valoración en aduana previstos, de modo que un importador no es libre para escoger el método que va a utilizar.

54 Por lo tanto, el valor en aduana de las mercancías importadas debe determinarse principalmente mediante el método del valor de transacción, al suponerse que dicho método es el más adecuado (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, apartado 26 y jurisprudencia citada), mientras que los métodos mencionados en el artículo 74 del código aduanero de la Unión deben considerarse métodos

subsidiarios (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, apartado 26 y jurisprudencia citada). Así sucede especialmente con el método residual mencionado en el artículo 74, apartado 3, del citado código, que solo es aplicable si el valor en aduana no puede determinarse mediante el método del valor de transacción ni mediante alguno de los métodos subsidiarios mencionados en el apartado 2 de este artículo.

55 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente se interroga sobre las eventuales implicaciones, en cuanto al método de valoración en aduana de mercancías, de la circunstancia de que, en el momento de presentarse la declaración en aduana, solo se conozca un precio provisional, puesto que el precio final solo debe fijarse posteriormente, cuando se establezcan los valores de los diferentes factores de los que las partes en la compraventa han convenido hacer depender el precio final.

56 En virtud del artículo 70, apartado 1, del código aduanero de la Unión, el valor en aduana de las mercancías importadas es su valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 71 y 72 de ese mismo código. Del apartado 2 del citado artículo 70 resulta que dicho precio comprende todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de las mercancías importadas.

57 De los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que la reevaluación del precio provisional mencionado en las facturas *pro forma*, tal como estaba prevista en los contratos controvertidos en el asunto principal, tenía como fin determinar el precio final de las mercancías importadas. Por tanto, procede considerar que el valor de transacción de estas está constituido por ese precio final. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente expresa dudas sobre la posibilidad de aplicar tal valor de transacción para determinar el valor en aduana de estas mercancías debido a que su precio final no era conocido en la fecha en la que tales mercancías fueron importadas en el territorio aduanero de la Unión.

58 A este respecto, ha de subrayarse que el artículo 70, apartado 3, letra b), del código aduanero de la Unión establece que el método de transacción solo podrá emplearse cuando la venta o el precio no estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse.

59 Pues bien, sin perjuicio de verificación por el órgano jurisdiccional remitente, de la resolución de remisión se desprende que el precio de venta final de las mercancías de que se trata en el litigio principal era determinable desde la celebración de los contratos de compraventa de estas mercancías, habida cuenta de las modalidades contractuales de determinación de ese precio final, tal como señaló el Abogado General en los puntos 43 y 44 de sus conclusiones.

60 En efecto, la reevaluación del precio provisional de las mercancías importadas, tal como estaba prevista en los contratos controvertidos en el litigio principal, dependía de factores objetivos, predeterminados y externos a la voluntad de las partes en esos contratos. Además, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia parece desprenderse que dichas partes estaban obligadas a proceder a esta reevaluación.

61 En la medida en que, en el presente asunto, el precio final de las mercancías parecía determinable en la fecha de la importación de estas mercancías en el territorio aduanero de la Unión, la mera circunstancia de que ese precio no estuviera determinado en dicha fecha no puede bastar para excluir que la fijación del valor en aduana de tales mercancías se base en su valor de transacción. En efecto, del propio texto del artículo 70 del código aduanero de la Unión se desprende que este valor de transacción puede corresponder no solo al «precio realmente pagado» por las mercancías de que se trate, sino también al «precio […] por pagar» por ellas.

62 Por lo demás, de la sentencia de 19 de noviembre de 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948), apartados 8, 9, 43 y 47, resulta que un importe correspondiente a un porcentaje del volumen de negocios anual realizado en un territorio dado por el importador de mercancías y que se adeuda al vendedor, además del precio inicialmente facturado, en contrapartida de un derecho de distribución exclusivo debe integrarse al valor en aduana de estas mercancías, aunque tal importe solo se determine *a posteriori*.

63 Además, procede señalar que los artículos 166 y 167 del código aduanero de la Unión prevén un procedimiento de declaración en aduana simplificada que permite tener en cuenta una reevaluación contractual del valor de transacción de las mercancías, que debe tener lugar tras la admisión de la declaración en aduana de estas, como la reevaluación prevista en los contratos controvertidos en el litigio principal.

64 En efecto, conforme al artículo 166, apartado 1, del código aduanero de la Unión, las autoridades aduaneras pueden permitir la inclusión de mercancías en un régimen aduanero

sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que son declaradas las mercancías o los documentos justificativos exigidos para tal aplicación, al establecer el artículo 167 de dicho código que, dentro de un plazo determinado, el declarante presentará una declaración complementaria que contenga los datos necesarios para el régimen aduanero considerado y pondrá a disposición de las autoridades aduaneras los documentos justificativos necesarios.

65 En el marco de este procedimiento, una declaración simplificada que mencione un valor en aduana correspondiente al precio provisional indicado en la factura *pro forma* puede hacerse, seguida de una declaración complementaria, mencionando un valor en aduana correspondiente al precio final indicado en la factura definitiva.

66 Tal como subrayó el Abogado General, en esencia, en los puntos 58 y 65 a 67 de sus conclusiones, respectivamente, en circunstancias como las del asunto principal, la utilización del procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los artículos 166 y 167 del código aduanero de la Unión permite, por una parte, declarar un valor en aduana que, conforme al método prioritario del valor de transacción, refleje el verdadero valor económico de las mercancías importadas, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por la adquisición de estas, y, por otra parte, cumplir la obligación de exactitud e integridad impuesta en el artículo 15, apartado 2, letra a), de dicho código, en particular indicando de entrada a las autoridades aduaneras que se declaran, provisionalmente, mercancías importadas por un valor que no corresponde a su valor de transacción.

67 Cabe añadir que la simplificación de la determinación del valor en aduana que se prevé en el artículo 73 del código aduanero de la Unión no parece aplicable en circunstancias como las del asunto principal, extremo que, no obstante, corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.

68 Ciertamente, en virtud de este artículo, las autoridades aduaneras pueden autorizar que los importes que han de incluirse en el valor en aduana conforme al artículo 70, apartado 2, de dicho Código sean determinados sobre la base de criterios específicos cuando no sean cuantificables en la fecha en la que se admite la declaración en aduana.

69 No obstante, con arreglo al artículo 71, apartado 1, del Reglamento Delegado 2015/2446, la concesión de esta autorización está sujeta a dos condiciones, a saber, por una parte, que la aplicación del procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los artículos 166 y 167 del código aduanero de la Unión represente un coste administrativo desproporcionado y, por otra parte, que el valor en aduana determinado sobre la base de tales criterios específicos no difiera significativamente del determinado en ausencia de una autorización.

70 Pues bien, con independencia de que el recurso a tal simplificación requiera una autorización previa, que las circunstancias del asunto principal dejan presumir que no se ha solicitado en este caso, no parece de ninguna manera que la aplicación del procedimiento de declaración en aduana simplificada hubiera representado un coste administrativo desproporcionado para el importador en cuestión en el asunto principal.

71 En consecuencia, de lo anterior se desprende que, en tales circunstancias, el valor de las mercancías importadas debe determinarse sobre la base del método del valor de transacción, utilizando el procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los artículos 166 y 167 del código aduanero de la Unión.

72 Esta conclusión no se pone en cuestión por la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984). En efecto, tal como indicó el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, las consideraciones expuestas por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia no son extrapolables a las circunstancias del asunto principal.

73 A este respecto, procede señalar, por un lado, que el asunto que dio lugar a esa sentencia se refería a la revisión de los precios de transferencia acordados entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, en función de un reparto *a posteriori* de beneficios residuales entre las entidades de ese grupo, sobre la base de criterios fijados por la sociedad matriz.

74 Pues bien, en principio, el verdadero valor económico de una mercancía, que el valor en aduana debe reflejar (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, apartado 24 y jurisprudencia citada), no puede derivar de un reparto *a posteriori* de beneficios entre las partes en la venta, sobre la base de una decisión adoptada por una de estas partes.

75 Por otro lado, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984), se incardina en un contexto jurídico diferente del

asunto principal, puesto que se refiere, en particular, a la aplicación de una disposición, a saber, el artículo 78, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), relativa a un procedimiento de revisión de la declaración en aduana que no se encuentra en el código aduanero de la Unión.

76 Por último, se debe precisar que la circunstancia, señalada por el órgano jurisdiccional remitente, de que el declarante haya actuado sin intención fraudulenta es irrelevante. En efecto, el artículo 15 del código aduanero de la Unión exige que toda persona que intervenga en la realización de las formalidades aduaneras facilite información exacta y completa en la declaración en aduana, constituyendo la inobservancia de esta obligación un «incumplimiento de la legislación aduanera», en el sentido del artículo 42, apartado 1, de dicho código, puesto que este concepto no se limita a las actividades fraudulentas, sino que incluye cualquier infracción de la legislación aduanera de la Unión, con independencia de que el incumplimiento haya sido intencionado, negligente o en ausencia de conducta ilícita por parte del operador de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2023, J. P. Mali, C-653/22, EU:C:2023:912, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

77 En atención a todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 70 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en el momento en que se importan mercancías en el territorio aduanero de la Unión, solo se conoce su precio provisional, que figura en una factura *pro forma*, al estipular el contrato de compraventa que su precio final será fijado posteriormente, en una factura definitiva, sobre la base de ciertos factores objetivos predeterminados cuyo valor es independiente de la voluntad de las partes y desconocido por estas en el momento de la admisión de la declaración en aduana, como una media del tipo de cambio de determinadas divisas o de la cotización de ciertos productos durante un período dado, el valor en aduana de estas mercancías debe determinarse por aplicación del método del valor de transacción, previsto en dicho artículo, utilizando, en principio, el procedimiento de declaración en aduana simplificada que prevén los artículos 166 y 167 del citado código.

Segunda cuestión prejudicial

78 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se determine si el artículo 173, apartado 3, del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando el valor en aduana de mercancías que han sido objeto de venta, como aquellas de que se trata en el asunto principal, se ha declarado conforme al artículo 74, apartado 3, de ese Código, sobre la base de precios provisionales mencionados en una factura inicial, el declarante debe solicitar la autorización de rectificar la declaración en aduana una vez conocido el precio final de estas mercancías.

79 Puesto que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial resulta que, en circunstancias como las del asunto principal, el valor en aduana de las mercancías debe declararse conforme al artículo 70 del código aduanero de la Unión, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

80 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 70 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión,
debe interpretarse en el sentido de que,
cuando, en el momento en que se importan mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, solo se conoce su precio provisional, que figura en una factura *pro forma*, al estipular el contrato de compraventa que su precio final será fijado posteriormente, en una factura definitiva, sobre la base de ciertos factores objetivos predeterminados cuyo valor es independiente de la voluntad de las partes y desconocido por estas en el momento de la admisión de la declaración en aduana, como una media del tipo de cambio de determinadas divisas o de la cotización de ciertos productos durante un período dado, el valor en aduana de estas mercancías debe determinarse por aplicación del método del valor de transacción, previsto en dicho artículo, utilizando, en principio, el procedimiento

de declaración en aduana simplificada que prevén los artículos 166 y 167 del citado Reglamento.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.