

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 29 de enero de 2026 (*)

« Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Código aduanero comunitario — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Código aduanero de la Unión — Importación de mercancías — Valor en aduana — Infravaloración — Métodos secundarios de determinación del valor en aduana — Método basado en el “precio mínimo aceptable” calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión Europea — Procedencia »

En los asuntos acumulados C-72/24 [Keladis I] y C-73/24 [Keladis II], (i)

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia), mediante resoluciones de 30 de noviembre de 2023, recibidas en el Tribunal de Justicia el 30 de enero de 2024, en los procedimientos entre

HF (C-72/24),

WI (C-73/24)

y

Anexartiti Archi Dimosion Esodon,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y el Sr. M. Condinanzi y la Sra. R. Frendo (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. R. Norkus;

Secretaria: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de enero de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de HF y WI, por los Sres. A. N. Massouras, D. K. Rafail y Th. Tsiatsios, dikigoroi;

- en nombre de la Anexartiti Archi Dimosion Esodon, por la Sra. E. Giannakouloupoulou y el Sr. I. Reizakis, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. V. Baroutas y K. Georgiadis y por la Sra. K. Konsta, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, la Sra. L. Halajová y el Sr. J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Núñez Silva, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. P. Chansou y B. Travard, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold, la Sra. F. Moro y el Sr. I. Zervas, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de mayo de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 29 a 31 y 81 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), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 17, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero comunitario»), de los artículos 150 a 153 y 181 *bis* del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario (DO 1993, L 253, p. 1; corrección de errores en DO 1994, L 268, p. 32), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 3254/94 de la Comisión, de 19 de diciembre de 1994 (DO 1994, L 346, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), de los artículos 70 a 74 y 177 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; en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión»), de los artículos 141 a 143 y de la letra f) del apartado 2 del artículo 144, 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) 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; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), y del artículo 7, apartado 2, letra f), del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (DO 1994, L 336, p. 119), que figura en el anexo 1A del Acuerdo por el que se establece

la Organización Mundial del Comercio (OMC) (DO 1994, L 336, p. 3), hecho en Marrakech y aprobado mediante la Decisión 94/800/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO 1994, L 336, p. 1).

- 2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de sendos litigios entre, por una parte, dos personas físicas, HF (asunto C-72/24), propietario de un negocio de productos textiles en Grevená (Grecia), y WI (asunto C-73/24), trabajadora de una empresa de comercio al por mayor de productos textiles, respectivamente, y, por otra parte, la Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Autoridad Independiente para Ingresos Públicos, Grecia), en relación con varias liquidaciones complementarias relativas a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una serie de operaciones de importación de productos textiles procedentes de Turquía.

Marco jurídico

Derecho internacional

- 3 El artículo 7 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 dispone lo siguiente:

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

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

[...]

- f) valores en aduana mínimos; [...]

[...]».

Derecho de la Unión

Código aduanero comunitario

- 4 El artículo 6, apartado 3, del código aduanero comunitario establecía lo siguiente:

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

- 5 El artículo 29, apartado 1, de dicho código disponía lo siguiente:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad [Europea]».

6 A tenor del artículo 30 del citado código:

«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. Solo 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 este;
- b) valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;
- c) valor basado en el precio unitario al que se venda en la Comunidad la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores;
- d) valor calculado, igual a la suma:
 - del coste o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo efectuadas para producir las mercancías importadas;
 - de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Comunidad;
 - del coste o del valor de los elementos enumerados en la letra e) del apartado 1 del artículo 32.

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

7 El artículo 31 del mismo Código establecía 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:

[...]

- f) valores en aduana mínimos; o
- g) valores arbitrarios o ficticios.»

8 A tenor del artículo 78 del código aduanero comunitario:

«1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando estas todavía puedan ser presentadas.

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles *a posteriori* resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.»

9 El artículo 81 de dicho código disponía lo siguiente:

«Cuando un mismo envío esté compuesto de mercancías cuya clasificación arancelaria sea diferente y el tratamiento de cada una de estas mercancías, según su clasificación arancelaria, entrañaría, para el establecimiento de la declaración, un trabajo y costes desproporcionados con respecto al importe de los derechos de importación que le son aplicables, las autoridades aduaneras, a petición del declarante, podrán aceptar que la totalidad del envío sea gravada, tomando como base la clasificación arancelaria de la mercancía que esté sujeta al derecho de importación más elevado.»

10 Con arreglo al artículo 221, apartado 1, del citado código:

«Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.»

Reglamento de aplicación

11 El artículo 142, apartado 1, letras c) y d), del Reglamento de aplicación establecía lo siguiente:

«A efectos del presente título, se entenderá por:

[...]

c) mercancías idénticas: las mercancías producidas en el mismo país y que sean iguales en todos los conceptos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

d) 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».

12 De conformidad con el artículo 150, apartado 1, del Reglamento de aplicación:

«A efectos de aplicación de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 30 del [código aduanero comunitario] (valor de transacción de mercancías idénticas), el valor en aduana se determinará con arreglo al valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías que se valoren. Cuando no existan tales ventas, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas, 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.»

13 El artículo 151, apartados 1 y 5, del citado Reglamento de aplicación disponía lo siguiente:

«1. A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 2 del artículo 30 del [código aduanero comunitario] (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.

[...]

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 aduanero comunitario] y ajustado con arreglo al apartado 1 y al apartado 2 del presente artículo.»

14 A tenor del artículo 152 del mismo Reglamento de aplicación:

«1. a) Cuando las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se vendan en la Comunidad en el mismo estado, el valor en aduana de las mercancías importadas, determinado de acuerdo con la letra c) del apartado 2 del artículo 30 del [código aduanero comunitario], se basará en el precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de mercancías importadas, o de mercancías idénticas o similares importadas, a personas que no estén vinculadas con los vendedores, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano, con las siguientes deducciones:

- i) las comisiones pagadas o convenidas habitualmente o los márgenes cargados usualmente para beneficios y gastos generales, incluidos los costes directos e indirectos de la comercialización de las mercancías de que se trate, en las ventas en la Comunidad de mercancías importadas de la misma naturaleza o especie;
- ii) los gastos habituales de transporte y de seguro, así como los gastos conexos en que se incurra en la Comunidad, y
- iii) los derechos de importación y otros impuestos que deben pagarse en la Comunidad por la importación o por la venta de las mercancías.

b) Cuando no se vendan las mercancías importadas ni otras idénticas o similares importadas en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano, el valor en aduana de las mercancías importadas, determinado según el presente artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se basará en el precio unitario al que las mercancías importadas o mercancías idénticas o similares importadas se vendan en la Comunidad en el mismo estado y en la fecha posterior más próxima a la importación de las mercancías objeto de la valoración, pero siempre dentro del plazo de noventa días a partir de la fecha de dicha importación.

[...]

5. A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 1, “la fecha más próxima” será aquella en que las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, se vendan en cantidad suficiente para poder establecer el precio unitario.»

15 El artículo 181 *bis* del Reglamento de aplicación disponía lo siguiente:

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

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

16 El artículo 198 del Reglamento de aplicación tenía la siguiente redacción:

«1. Cuando una declaración en aduana se refiera a varios artículos, se considerará que las indicaciones relativas a cada artículo constituyen una declaración separada.

2. Se considerará que constituyen una sola mercancía los elementos constitutivos de conjuntos industriales que aparezcan en un mismo código en la nomenclatura combinada [que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1)].»

17 El anexo 23 del Reglamento de aplicación, titulado «Notas explicativas para el cálculo del valor en aduana», disponía, en lo que atañe a la interpretación del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, en su punto 2, 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 [del citado código]; pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del apartado 1 del artículo 31 [de dicho código]». A tal efecto, el referido anexo recoge, en su punto 3, algunos ejemplos para mostrar lo que debe entenderse por «flexibilidad razonable». Así, por lo que respecta a la aplicación del método deductivo, se indica que «el plazo de “noventa días” [previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación] podría exigirse con flexibilidad».

Código aduanero de la Unión

18 Los artículos 70 y 74 del código aduanero de la Unión establecen las reglas relativas a la determinación del valor en aduana de las mercancías. Su contenido es esencialmente idéntico al de las reglas establecidas en los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario. En particular, el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión tiene una redacción muy similar a la del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario. Además, el artículo 177, apartado 1, del código aduanero de la Unión, que se refiere al método de simplificación de la declaración en aduana, es también, en esencia, idéntico al artículo 81 del código aduanero comunitario.

19 El artículo 77 del código aduanero de la Unión, titulado «Despacho a libre práctica e importación temporal», es esencialmente idéntico al artículo 201 del código aduanero comunitario.

Reglamento de Ejecución

20 El artículo 140 del Reglamento de Ejecución, titulado «No aceptación de los valores declarados de la transacción», dispone lo siguiente:

«1. Si las autoridades aduaneras tienen dudas fundadas de si el valor declarado de la transacción representa el importe total pagado o por pagar contemplado en el artículo 70, apartado 1, del [código aduanero de la Unión], podrán solicitar al declarante que aporte información adicional.

2. Si no se disipan sus dudas, las autoridades aduaneras podrán decidir que el valor de las mercancías no puede determinarse de conformidad con el artículo 70, apartado 1, del [código aduanero de la Unión].»

21 El artículo 142, apartados 2 y 5, de este Reglamento de Ejecución tiene la siguiente redacción:

«2. A falta del precio unitario mencionado en el apartado 1, el precio unitario será el precio al que las mercancías importadas o las mercancías idénticas o similares importadas se vendan en el mismo estado en que son importadas en el territorio aduanero de la Unión [Europea] en la fecha posterior más próxima a la importación de las mercancías objeto de la valoración, y en cualquier caso dentro del plazo de noventa días a partir de la fecha de dicha importación.

[...]

5. Al determinar el valor en aduana, al precio unitario determinado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 a 4 se le aplicarán las siguientes deducciones:

a) las comisiones pagadas o convenidas habitualmente o los márgenes cargados usualmente para beneficios y gastos generales, incluidos los costes directos e indirectos de marketing de las mercancías de que se trate, en las ventas en el territorio aduanero de la Unión de mercancías importadas de la misma naturaleza o especie que

sean mercancías clasificadas en un grupo o en una gama de mercancías producidas por un sector concreto de producción;

- b) los gastos habituales de transporte y seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el territorio aduanero de la Unión;
- c) los derechos de importación y otros impuestos que deben pagarse en el territorio aduanero de la Unión por la importación o por la venta de las mercancías.»

22 A tenor del artículo 144 del mismo Reglamento de Ejecución, titulado «Método alternativo»:

«1. 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 [código aduanero de la Unión] 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.

2. Cuando no pueda determinarse el valor en aduana con arreglo al apartado 1, se utilizarán otros métodos adecuados. En tal caso, el valor en aduana no será determinado en función de los siguientes elementos:

[...]

- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.»

23 El artículo 222 del citado Reglamento de Ejecución, bajo el título «Artículos de mercancías», dispone lo siguiente:

«1. Cuando una declaración en aduana incluya dos o más artículos de mercancías, los datos consignados en dicha declaración correspondientes a cada artículo se considerarán una declaración en aduana aparte.

2. Salvo en los casos en que las mercancías específicas contenidas en un envío estén sujetas a medidas distintas, se considerará que las mercancías contenidas en un envío constituyen un único artículo a efectos del apartado 1, siempre que se cumpla una de las condiciones siguientes:

- a) que deban clasificarse en una única subpartida arancelaria;
- b) que sean objeto de una solicitud de simplificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 177 del [código aduanero de la Unión].»

Directiva 2006/112/CE

24 A tenor de los considerandos 43 y 44 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):

«(43) Procede que los Estados miembros estén facultados para designar al deudor del impuesto en las operaciones de importación.

(44) Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.»

25 El artículo 2, apartado 1, letra d), de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes.»

26 Con arreglo al artículo 71, apartado 1, de dicha Directiva:

«En el caso de bienes que, desde su introducción en la Comunidad, se encuentren al amparo de uno de los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 156, 276 y 277, o al amparo de un régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito interno, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes o situaciones.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos.»

27 El artículo 85 de esta misma Directiva dispone que, en las importaciones de bienes, la base imponible está constituida por el valor que las disposiciones del Derecho de la Unión definan como valor en aduana.

28 El artículo 201 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«En caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

29 De conformidad con el artículo 250, apartado 1, de la citada Directiva:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible [...].»

Derecho griego

Código Aduanero

30 El artículo 29, apartados 1 y 6, de la Nomos 2960/2001 — Ethnikos Teloniakos Kodikas (Ley n.º 2960/2001, relativa al Código Aduanero Nacional; FEK A' 265), en su versión modificada por la Nomos 3583/2007 — Anamorfosi tou Ethnikou teloneiakou Kodika kai alles diataxeis (Ley n.º 3583/2007— Reforma del Código Aduanero Nacional y otras disposiciones; FEK A' 142) (en lo sucesivo, «Código Aduanero»), establece lo siguiente:

«1. Una deuda aduanera es la obligación de una persona física o jurídica frente a una autoridad aduanera de abonar todos los derechos de aduana, impuestos, incluido el [IVA], y otros derechos y tributos exigidos por el Estado que se devenguen por las mercancías y se apliquen a estas con arreglo a las disposiciones pertinentes.

[...]

6. Están obligados al pago de la deuda aduanera el declarante, la persona a cuyo nombre se presenta una declaración de impuestos especiales y otros tributos, así como cualquier otra persona a cargo de la cual nazca la deuda en virtud de las disposiciones de la legislación aduanera. [...]

31 A tenor del artículo 33, apartado 1, del Código Aduanero:

«Después de presentarlas a la autoridad aduanera, el propietario de las mercancías o su representante legal, con arreglo a la legislación vigente, deberá formular una declaración para que esas mercancías sean sometidas a un régimen aduanero o se les asigne otro destino aduanero, conforme a las disposiciones específicas de la legislación comunitaria.»

32 El artículo 155 de dicho Código dispone lo siguiente:

«1. Constituirá contrabando:

[...]

b) cualquier acto dirigido a privar al Estado griego o a la [Unión]de derechos de aduana, impuestos y otras cargas financieras que se les adeuden por mercancías importadas o exportadas, incluso cuando se perciban en un momento y de una manera diferentes a los previstos en la ley. Las infracciones contempladas en este apartado conllevarán la imposición de recargos a sus autores, conforme a lo dispuesto en el presente Código, aun cuando las autoridades competentes consideren que no concurren los elementos constitutivos de un contrabando sancionable.

2. Se considerará que constituyen contrabando:

[...]

g) la compra, la venta y la posesión de mercancías importadas o despachadas a consumo de una manera que constituya un delito de contrabando;

[...]

- i) la infravaloración o la sobrevaloración de mercancías importadas o exportadas, si genera una pérdida de derechos de aduana, impuestos y otras cargas financieras.

[...]»

Ley n.º 2859/2000, relativa al Código del IVA

- 33 A tenor del artículo 35, apartado 3, de la Nomos 2859/2000 — Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (Ley n.º 2859/2000, relativa al Código del IVA; FEK A' 248):

«En una importación de bienes, el sujeto pasivo del IVA será la persona que tenga la consideración de propietario de los bienes importados de conformidad con lo dispuesto en la legislación aduanera.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-72/24

- 34 Durante 2014, en el marco de su actividad comercial en Grecia, HF adquirió productos textiles procedentes de Turquía.
- 35 Se presentaron una serie de declaraciones en aduana correspondientes a dichos productos ante las autoridades aduaneras griegas (en lo sucesivo, «autoridades aduaneras») conforme al procedimiento simplificado de declaración establecido en el artículo 81 del código aduanero comunitario, que establecía que dichas autoridades, a petición del declarante, podían aceptar que la totalidad del envío de mercancías cuya clasificación arancelaria fuera diferente fuera gravada tomando como base la clasificación arancelaria de la mercancía que estuviera sujeta al derecho de importación más elevado.
- 36 Según el órgano jurisdiccional remitente, la importación de estas mercancías en Grecia estaba exenta de derechos de aduana, pero debía estar sujeta al IVA a la importación, sobre la base del valor en aduana indicado por la sociedad importadora en sus declaraciones de importación.
- 37 En 2016, a raíz de una denuncia por infravaloración de mercancías importadas, las autoridades aduaneras llevaron a cabo una investigación al término de la cual se apreció la existencia de indicios fundados de que el valor en aduana que constaba en varias declaraciones en aduana presentadas era inexacto y de que el destinatario de las mercancías indicado en esas declaraciones no era el propietario real de tales mercancías.
- 38 Las autoridades aduaneras, ante las dudas que albergaban, llevaron a cabo, el 14 de diciembre de 2016, un control *a posteriori* de todas estas declaraciones en aduana, tras el cual concluyeron que existía un sistema de contrabando que había dado origen a 289 declaraciones de importación falsas. A este respecto, las autoridades aduaneras consideraron que, por un complejo mecanismo de fraude, mediante dicho sistema se

declaraban valores en aduana significativamente inferiores a los valores mínimos comercialmente viables.

- 39 No obstante, las autoridades aduaneras estimaron que, por la imposibilidad de efectuar un control físico *a posteriori* de las mercancías en cuestión y dado que estas se describían de forma genérica en las facturas correspondientes, no podían reconstruir los precios reales pagados efectivamente por esas mercancías a los proveedores turcos.
- 40 En estas circunstancias, con el fin de determinar el valor en aduana de las citadas mercancías, las autoridades aduaneras se basaron en un «precio umbral» o «precio mínimo aceptable» (*lowest acceptable price*; en lo sucesivo, «PMA»), empleando una herramienta de evaluación de riesgos basada en datos a escala de la Unión, elaborada por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).
- 41 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que este método consiste, antes de nada, en calcular un «precio medio corregido» (*cleaned average price*; en lo sucesivo, «PMC»), denominado también «precio justo» (*fair price* o *fair value*). Los PMC, expresados en precio por kilogramo, se calculan en función de los precios mensuales de importación de los productos en cuestión procedentes de Turquía extraídos de Comext, la base de datos de referencia para las estadísticas detalladas del comercio internacional de bienes gestionada por Eurostat.
- 42 A continuación, se calcula una media para toda la Unión sobre una base aritmética, es decir, una media no ponderada, de los PMC del conjunto de los Estados miembros. Para calcular esta media, se excluyen los valores extremos (*outliers*), esto es, los valores anormalmente elevados o bajos.
- 43 Por último, se calcula un valor correspondiente al 50 % de los PMC, que constituye el PMA. Este último, también expresado en precio por kilogramo, se utiliza como perfil o umbral de riesgo que permite a las autoridades aduaneras de los Estados miembros detectar los valores particularmente bajos declarados a la importación y, en consecuencia, las importaciones que presentan un riesgo significativo de infravaloración.
- 44 En efecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que las autoridades aduaneras de todos los Estados miembros tienen a su disposición un sistema de comunicación, concretamente el sistema de información antifraude (*Anti-Fraud Information System*, AFIS), en el que también participa la OLAF. Mediante este sistema y utilizando, en concreto, el instrumento de seguimiento automatizado correspondiente (*Automated Monitoring Tool*, AMT), pueden detectar casos de infravaloración.
- 45 En el presente asunto, sobre la base del PMA calculado de este modo, las autoridades aduaneras determinaron el «precio unitario», en el sentido del artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario. Dichas autoridades motivaron esa decisión por la imposibilidad de basarse, por un lado, en el valor de transacción ficticio de los productos en cuestión en el litigio principal, infravalorados deliberadamente, y, por otro lado, en el valor de

transacción de productos idénticos o similares, habida cuenta de la descripción incompleta de estos productos en las facturas adjuntas a las declaraciones en aduana presentadas. Además, las citadas autoridades no pudieron efectuar un control físico de las mercancías objeto del litigio principal durante su control *a posteriori*, ya que tales mercancías habían eludido la incautación.

46 Las autoridades aduaneras indican a este respecto que ninguno de los participantes en el sistema de contrabando al que se refiere el litigio principal había aportado, en sus explicaciones, pruebas que permitieran considerar que los valores en aduana utilizados habían sido muy superiores a los precios efectivamente pagados.

47 Las referidas autoridades comprobaron así que el importe de IVA eludido fraudulentamente por todas las mercancías que habían sido objeto de una declaración fraudulenta mediante el sistema de contrabando al que se refiere el litigio principal ascendía a 6 211 300,18 euros.

48 En cuanto a la implicación de HF en este sistema de contrabando, de la resolución de remisión se desprende que este estuvo en posesión, durante el año 2014, de mercancías que habían sido objeto de una declaración falsa de valor en aduana en el marco de dicho sistema y, por ello, en virtud del Derecho nacional aplicable, está obligado a abonar el IVA a la importación eludido que se devengó sobre esas mercancías.

49 HF interpuso recurso contra las liquidaciones complementarias controvertidas en el litigio principal ante el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica, Grecia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Alega que la determinación del valor en aduana de las mercancías de que se trata sobre la base de los PMA es ilegal, puesto que estos, como datos estadísticos de los precios de importación, solo pueden utilizarse para cuestionar el valor declarado de tales mercancías, pero no pueden constituir un método de determinación del valor en aduana de estas. Además, considera que fue declarado no culpable, con carácter firme, del delito de contrabando en virtud de una sentencia del Trimeles Plimmeleiodikeio Grevenon (Tribunal de lo Penal de Grevená, Grecia).

50 Con carácter preliminar, el órgano jurisdiccional remitente estima que solo está vinculado por la sentencia absolutoria firme dictada por el Trimeles Plimmeleiodikeio Grevenon (Tribunal de lo Penal de Grevená) en la medida en que las liquidaciones objeto del litigio principal impusieron a HF recargos que procede anular. Considera, en cambio, que HF sigue estando obligado al pago del IVA a la importación eludido.

51 Por lo que respecta a la utilización de «valores estadísticos» a la hora de determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trata, el órgano jurisdiccional remitente señala, antes de nada, que tales valores pueden ser utilizados por las autoridades aduaneras para acreditar la existencia de dudas razonables acerca de la veracidad del valor de transacción declarado. Asimismo, según dicho órgano jurisdiccional, de conformidad con la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración) (C-213/19, EU:C:2022:167), los referidos valores pueden utilizarse para determinar las

pérdidas de recursos propios de la Unión causadas por Estados miembros que no realizan controles eficaces de detección de fraudes.

- 52 A continuación, el citado órgano jurisdiccional señala que el Tribunal de Justicia ha declarado, en los apartados 38 a 41 y 44 de la sentencia de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary* (C-291/15, EU:C:2016:455), que los «valores estadísticos» medios pueden servir de base para demostrar la existencia de dudas fundadas, si no razonables, por parte de las autoridades aduaneras competentes de un Estado miembro para descartar el valor de transacción declarado y aplicar «de manera jerárquica» los métodos alternativos de determinación del valor en aduana previstos, al margen de la autenticidad de las facturas y de los demás documentos que acrediten el valor de transacción de las mercancías importadas, cuando no se hayan aportado, previa solicitud, elementos que permitan determinar la exactitud del valor de transacción declarado.
- 53 Por último, según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia ha declarado, en los apartados 51 y 53 a 56 de la sentencia de 9 de junio de 2022, *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457), que, en el marco del método alternativo previsto en el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, los datos contenidos en una base de datos nacional sobre mercancías incluidas en el mismo código del arancel integrado de la Unión Europea (en lo sucesivo, «código TARIC») y procedentes del mismo vendedor que las mercancías de que se trate constituyen «datos disponibles en la Comunidad», en el sentido de dicha disposición, y pueden utilizarse como base para la determinación del valor en aduana de las mercancías en cuestión.
- 54 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la posibilidad de utilizar valores medios estadísticos —en particular, los PMA— para determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trata en el marco de los métodos previstos en los artículos 29 y 30 del código aduanero comunitario y, más concretamente, en el del método secundario previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), de dicho código, que es el utilizado en el presente asunto. Por una parte, las autoridades aduaneras utilizaron este método de determinación del valor en aduana, aunque esta disposición hace referencia a mercancías idénticas o similares, y, por otra parte, no parece que ese PMA se haya calculado respetando el plazo previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación.
- 55 Por lo demás, dicho órgano jurisdiccional considera que la utilización del PMA para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas equivale a utilizar precios mínimos, que son, por definición, «ficticios», lo que, a su parecer, va en contra de los métodos habitualmente utilizados en el comercio internacional.
- 56 El referido órgano jurisdiccional se pregunta también si el hecho de recurrir al PMA encaja en el procedimiento previsto en el artículo 81 del código aduanero comunitario.
- 57 Además, el mismo órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si las disposiciones nacionales que determinan la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras del IVA son suficientemente claras y precisas para que HF, en su condición de titular de las

mercancías, sea considerado solidariamente responsable del pago del IVA a la importación eludido.

58 En estas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Los valores estadísticos denominados “precios umbral” (*threshold values*) o “precios justos” (*fair prices*), que se basan en la base de datos estadísticos Comext de Eurostat y proceden del [AFIS] de la OLAF, del cual el instrumento de seguimiento automatizado [(AMT)] constituye una aplicación, y que están a disposición de las autoridades aduaneras nacionales a través de sus respectivos sistemas electrónicos, ¿cumplen el requisito de accesibilidad para todos los operadores económicos, tal como se menciona en la sentencia [del Tribunal de Justicia] de 9 de junio de 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458)? Los datos que contienen, ¿son solo datos agregados, tal como se definen en [el Reglamento (CE) n.º 471/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de mayo de 2009, sobre estadísticas comunitarias relativas al comercio exterior con terceros países y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 1172/95 del Consejo (DO 2009, L 152, p. 23),] y en [el Reglamento (UE) n.º 113/2010 de la Comisión, de 9 de febrero de 2010, por el que se aplica el Reglamento n.º 471/2009 en lo que respecta a la cobertura del comercio, a la definición de los datos, a la elaboración de estadísticas sobre comercio desglosadas por características de las empresas y por moneda de facturación y a las mercancías o movimientos específicos (DO 2010, L 37, p. 1)], vigentes en el momento de los hechos?
- 2) En el contexto de los controles *a posteriori*, cuando no resulta posible comprobar físicamente las mercancías importadas, ¿pueden utilizar las autoridades aduaneras nacionales estos valores estadísticos de la base de datos Comext, siempre que se consideren de acceso general y no contengan solo datos puramente agregados, únicamente para justificar sus dudas razonables sobre si el valor declarado en las declaraciones representa el valor de transacción, es decir, el importe efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, o también para determinar, sobre esa base, su valor en aduana, de conformidad con el método alternativo contemplado en el artículo 30, apartado 2, letra c), del [código aduanero comunitario] —correspondiente al artículo 7[4], apartado 2, letra c), del [código aduanero de la Unión]— denominado método “deductivo”, o con otro posible método alternativo? ¿Cómo afecta el hecho de que no pueda comprobarse que estos valores estadísticos se refieren a mercancías idénticas o similares que han sido objeto de transacciones en un momento cercano en el tiempo, tal como se establece en el artículo 152, apartado 1, del Reglamento [de aplicación], a la respuesta a esa cuestión?
- 3) En cualquier caso, la utilización de dichos valores estadísticos para determinar el valor en aduana de mercancías concretas importadas, que equivale a la aplicación de precios mínimos, ¿es conforme con las obligaciones derivadas del Acuerdo Internacional sobre

la Determinación del Valor en Aduana de la [OMC], o Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, del que la [Unión] es parte, habida cuenta de que dicho Acuerdo prohíbe expresamente la utilización de precios mínimos?

- 4) En relación con la cuestión anterior, la reserva a favor de los principios generales y las disposiciones del citado Acuerdo Internacional relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, prevista en el artículo 31, apartado 1, del [código aduanero comunitario] para el método alternativo de determinación del valor en aduana, y, en consecuencia, la exclusión de la aplicación de valores mínimos prevista en el apartado 2 del mismo artículo (que no está presente en la disposición correspondiente del artículo 74, apartado 3, del [código aduanero de la Unión]), ¿se aplica únicamente cuando se aplica ese método o regula todos los métodos alternativos de determinación del valor en aduana?
- 5) Si se pone de manifiesto que la simplificación de la agrupación de partidas en virtud del artículo 81 del [código aduanero comunitario] (actualmente artículo 177 del [código aduanero de la Unión]) se utilizó durante la importación, ¿es concebible aplicar el método alternativo del artículo 30, apartado 2, letra c), del [código aduanero comunitario] —correspondiente al artículo 7[4], apartado 2, letra c), del [código aduanero de la Unión]—, con independencia de la disparidad entre las mercancías declaradas bajo el mismo código TARIC en la misma declaración y el valor ficticiamente establecido como resultado para aquellas mercancías no pertenecientes a ese código de clasificación arancelaria?
- 6) Por último, al margen de las cuestiones anteriores, ¿son suficientemente claras las disposiciones de la normativa griega relativas a la determinación de los obligados al pago del IVA a la importación, de conformidad con las exigencias del Derecho [de la Unión], en la medida en que definen como sujeto pasivo a la “persona que tenga la consideración de propietario de los bienes importados”?»

Asunto C-73/24

- 59 Los hechos y la motivación de la resolución de remisión del asunto C-73/24 son similares a los de la resolución de remisión del asunto C-72/24, con la salvedad de que, por un lado, el órgano jurisdiccional remitente conoce de un recurso interpuesto por WI, que es trabajadora de una empresa de comercio al por mayor de productos textiles procedentes de Turquía y que supuestamente conocía el sistema de contrabando al que se refieren los litigios principales, pues era responsable de la mayor parte de la gestión de esa empresa, y de que, por otro lado, las declaraciones en aduana controvertidas en el litigio principal fueron presentadas entre marzo de 2014 y diciembre de 2016.

- 60 En estas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Tesalónica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales,

formuladas en términos similares a los de las cuestiones planteadas en la petición de decisión prejudicial del asunto C-72/24:

- «1) En caso de que surjan dudas razonables acerca de si el valor en aduana declarado de las mercancías importadas es su verdadero valor de transacción, pero durante el control *a posteriori* sea imposible determinar el valor de transacción sobre la base de los métodos de las letras a) y b) (el valor de transacción de productos idénticos y similares) del artículo 30, apartado 2, del [código aduanero comunitario] y del artículo 74, apartado 2, del [código aduanero de la Unión], debido a que, por una parte, las mercancías no han podido ser incautadas, por lo que resulta imposible efectuar un control físico de las mismas, y, por otra parte, la descripción de las mercancías que figura en los documentos que acompañan a la declaración de importación es general y vaga, ¿es compatible con las disposiciones del artículo 30, apartado 2, letra c), del [código aduanero comunitario] y del artículo 74, apartado 2, letra c), del [código aduanero de la Unión] una práctica administrativa según la cual, en el marco del “método deductivo” previsto en dichas disposiciones, se utilizan los denominados “precios umbral”, definidos en el instrumento de seguimiento automatizado (AMT) del [AFIS] y determinados mediante métodos estadísticos, como base para determinar el valor de transacción de las mercancías?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es admisible utilizar tales “precios umbral” en virtud de alguno de los otros métodos descritos en los artículos 30 y 31 del [código aduanero comunitario] y en el artículo 74, apartados 1 a 3, del [código aduanero de la Unión], sobre todo teniendo en cuenta, por una parte, la flexibilidad razonable que debe distinguir la aplicación del “método residual” previsto en el artículo 31 del [código aduanero comunitario] y en el artículo 74, apartado 3, del [código aduanero de la Unión] y, por otra parte, la prohibición expresa de determinar el valor en aduana sobre la base de valores en aduana mínimos, prevista en el mismo “método residual” —artículo 31, apartado 2, letra f), del [código aduanero comunitario] y artículo 144, apartado 2, letra f), del Reglamento [de Ejecución]—?
- 3) En caso de respuesta negativa a ambas cuestiones anteriores, ¿permite el Derecho de la Unión la no imputación del IVA no percibido a un importador del que posteriormente se comprueba que ha importado (de hecho, sistemáticamente) mercancías a precios inferiores a los determinados como precios mínimos comercialmente viables, cuando las autoridades aduaneras no pueden, durante el control *a posteriori*, determinar el valor en aduana de las mercancías importadas por ninguno de los métodos descritos en los artículos 30 y 31 del [código aduanero comunitario] y en el artículo 74, apartados 1 a 3, del [código aduanero de la Unión], o es admisible, en tal caso, como último recurso, imputarlo sobre la base de los [PMA] determinados estadísticamente, como ya se ha aceptado en el caso de la imputación por la Comisión [Europea] de los recursos propios perdidos por un Estado miembro que no realizó los controles aduaneros adecuados (sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido [(Lucha contra el fraude por infravaloración)], C-213/19, EU:C:2022:167)?

- 4) En caso de respuesta afirmativa a la segunda o la tercera de las cuestiones anteriores: ¿los valores mínimos determinados estadísticamente deben representar importaciones que se produjeron al mismo tiempo que las importaciones controladas o en fecha próxima? En caso afirmativo, ¿cuál es el intervalo de tiempo máximo tolerable entre las importaciones utilizadas para obtener un resultado estadístico y las importaciones controladas —por ejemplo, podrían aplicarse por analogía los noventa días previstos en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento [de aplicación] y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento [de Ejecución]—?
- 5) En caso de respuesta afirmativa a alguna de las tres primeras cuestiones por lo que se refiere a la utilización de “precios umbral” para determinar los valores de transacción de las mercancías importadas[,], si se ha seguido durante la importación el procedimiento previsto en el artículo 81 del [código aduanero comunitario] y en el artículo 177 del [código aduanero de la Unión] para simplificar la elaboración de las declaraciones en aduana mediante la agrupación de los códigos TARIC de las mercancías, ¿es compatible con el principio de prohibición de determinar valores en aduana arbitrarios o ficticios la práctica administrativa según la cual el valor en aduana de todas las mercancías importadas en el marco de cada declaración de importación se calcula sobre la base del “precio umbral” determinado para el producto específico cuyo código TARIC figura en la declaración de importación, porque la autoridad aduanera se considera vinculada, en virtud del artículo 222, apartado 2, letra b), del Reglamento [de Ejecución], por la agrupación realizada por el importador, o, por el contrario, debe determinarse el precio de cada producto en función de su propia partida arancelaria, aunque no se indique el código en la declaración de importación, para evitar el riesgo de que se apliquen derechos de aduana arbitrarios?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

Sobre la acumulación de asuntos

- 61 Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de marzo de 2024, se ordenó la acumulación de los asuntos C-72/24 y C-73/24 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento

- 62 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de julio de 2025, los demandantes en los litigios principales, HF y WI, solicitaron que se ordenara la reapertura de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia. En apoyo de su solicitud, alegan, en esencia, por una parte, que, en sus conclusiones, el Abogado General se basó en elementos de hecho que se apartan de los tenidos en cuenta por el órgano jurisdiccional remitente y, por otra parte, que discrepan de algunas de las apreciaciones que figuran en las conclusiones del Abogado General. En particular, HF y WI impugnan las apreciaciones relativas al examen de los precios umbral en el contexto del método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 31,

apartado 1, del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.

- 63 Es preciso recordar que, en virtud del artículo 252 TFUE, párrafo segundo, el Abogado General presenta públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención. El Tribunal de Justicia no está vinculado por estas conclusiones ni por la motivación que el Abogado General desarrolla para llegar a ellas (sentencia de 19 de marzo de 2020, Sánchez Ruiz y otros, C-103/18 y C-429/18, EU:C:2020:219, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 64 Asimismo, procede señalar, en este contexto, que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que las partes o los interesados mencionados en el artículo 23 de dicho Estatuto presenten observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General. Por consiguiente, el hecho de que una parte o un interesado no esté de acuerdo con las conclusiones del Abogado General no puede constituir en sí mismo un motivo que justifique la reapertura de la fase oral, sin importar cuáles sean las cuestiones examinadas en dichas conclusiones (sentencia de 19 de marzo de 2020, Sánchez Ruiz y otros, C-103/18 y C-429/18, EU:C:2020:219, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 65 De ello se deduce que, en la medida en que la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento presentada por HF y WI, por una parte, pretende que se les permita responder a la postura adoptada por el Abogado General en sus conclusiones y, por otra parte, se refiere a algunas supuestas rectificaciones que contradicen la información que figura en la resolución de remisión en el asunto C-72/24, no cabe estimarla.
- 66 Ahora bien, en virtud del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia puede ordenar en cualquier momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, en particular cuando estime que la información de que dispone es insuficiente, cuando una parte haya invocado ante él, tras la finalización de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución o cuando el asunto deba resolverse sobre la base de un argumento que no haya sido debatido entre las partes o los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- 67 En los presentes asuntos, el Tribunal de Justicia dispone de todos los elementos necesarios para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. Además, la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento no revela ningún hecho nuevo que pueda influir decisivamente en la resolución que el Tribunal de Justicia está llamado a dictar en los presentes asuntos.
- 68 En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia considera, tras oír al Abogado General, que no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

69 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en virtud del artículo 288, apartado 2, del código aduanero de la Unión, los artículos 70 a 74 de este son aplicables a partir del 1 de mayo de 2016. Pues bien, dado que, en el asunto C-73/24, los hechos del litigio principal ocurrieron tanto antes como después de esa fecha, para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, es preciso interpretar las disposiciones tanto del código aduanero comunitario como del código aduanero de la Unión.

70 A este respecto, las normas relativas a la determinación del valor en aduana de las mercancías que se establecen en los artículos 70 y 74 del código aduanero de la Unión son, en esencia, idénticas a las que se recogen en los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario. Así pues, la jurisprudencia relativa a estas disposiciones del código aduanero comunitario también es aplicable, en principio, a las disposiciones equivalentes del código aduanero de la Unión.

Cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-72/24 y cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-73/24

71 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-72/24 y sus cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-73/24, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 30 y 31, apartados 1 y 2, letras f) y g), del código aduanero comunitario y el artículo 74 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que cuando, en un control *a posteriori* en el contexto del cual, por una parte, no es posible un control físico de las mercancías importadas y, por otra parte, la descripción de estas en los documentos que acompañan a la declaración en aduana se realiza en términos generales e imprecisos, de modo que el valor en aduana no puede determinarse sobre la base del valor de transacción de tales mercancías con arreglo al artículo 29 del código aduanero comunitario y al artículo 70 del código aduanero de la Unión, este valor se determine sobre la base del PMA, este último se calcule a partir de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión.

72 Debe recordarse, para empezar, 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. Así pues, el valor en aduana de una mercancía importada debe reflejar el verdadero valor económico de esta y, por tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tengan un valor económico (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, apartado 51 y jurisprudencia citada).

73 Además, el cálculo correcto del valor en aduana de las mercancías es una tarea preceptiva para garantizar la percepción efectiva e íntegra de los recursos propios tradicionales que constituyen los derechos de aduana y el IVA. Así, cuando existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes, en particular, del IVA y la puesta a disposición de la

Comisión de los recursos correspondientes, incumbe a los Estados miembros, conforme a las obligaciones que les impone el artículo 325 TFUE, apartado 1, proteger los intereses financieros de la Unión frente al fraude o a cualquier otra actividad ilegal que menoscabe dichos intereses y adoptar las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de ese impuesto y, por tanto, de esos recursos [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración), C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 346].

- 74 Los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario y 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, apartado 53 y jurisprudencia citada).
- 75 Por tanto, el valor en aduana de las mercancías importadas debe determinarse, prioritariamente, según el método del valor de transacción previsto en el artículo 29 del código aduanero comunitario y en el artículo 70 del código aduanero de la Unión, método que se supone que es el más adecuado, mientras que los métodos mencionados en los artículos 30 y 31 del código aduanero comunitario y en el artículo 74 del código aduanero de la Unión deben considerarse métodos subsidiarios que solo deben utilizarse cuando el valor en aduana de las mercancías no pueda determinarse aplicando el citado artículo 29 o el referido artículo 70. Así sucede especialmente con el método residual mencionado en el artículo 31 del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, que solo es aplicable si el valor en aduana no puede determinarse mediante el método del valor de transacción ni mediante ninguno de los métodos subsidiarios mencionados en el artículo 30 del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, del código aduanero de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 15 de mayo de 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, apartados 52 y 54).
- 76 Por lo demás, en virtud del artículo 181 *bis* del Reglamento de aplicación y del artículo 140 del Reglamento de Ejecución, cuando las autoridades aduaneras alberguen dudas fundadas de que el valor declarado de las mercancías importadas represente el importe total pagado o por pagar, no están obligadas a determinar el valor en aduana de tales mercancías tomando como base el método del valor de transacción. Así pues, pueden rechazar el precio declarado si estas dudas persisten después de haber solicitado eventualmente información o documentos complementarios y de haber proporcionado a la persona afectada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basen dichas dudas (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 31).
- 77 En los presentes asuntos, de las indicaciones facilitadas al Tribunal de Justicia se desprende que el valor en aduana de las mercancías no puede ser determinado, en virtud del artículo 29, apartado 1, del código aduanero comunitario y del artículo 70, apartado 1, del

código aduanero de la Unión, por el valor de transacción de las mercancías importadas, extremo que corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, el citado órgano jurisdiccional ha señalado, por una parte, que las autoridades aduaneras se habían visto imposibilitadas para basarse en el valor de transacción de las mercancías de que se trata, dado que, en el control *a posteriori*, habían llegado a la conclusión de que tales mercancías habían sido deliberadamente infravaloradas. Por otra parte, ninguno de los participantes en el sistema de contrabando de que se trata en los litigios principales aportó, en sus explicaciones, elementos que permitieran considerar que los valores en aduana utilizados por las autoridades aduaneras eran mucho más elevados que los precios efectivamente pagados.

78 En tales circunstancias, como se ha recordado en el apartado 75 de la presente sentencia, la valoración en aduana se efectúa de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del código aduanero comunitario o en el artículo 74, apartados 1 y 2, del código aduanero de la Unión, aplicando sucesivamente los métodos previstos en tales disposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 24 y jurisprudencia citada).

79 A este respecto, debe recordarse que cuando las autoridades aduaneras pretenden determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero comunitario y al artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero de la Unión, deben basar su apreciación en elementos relativos a mercancías idénticas o similares. Así, esta determinación exige examinar otros elementos, como las características físicas, la calidad, la reputación, la intercambiabilidad de los bienes y el nivel comercial de las ventas consideradas (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartado 48).

80 No obstante, como señala el órgano jurisdiccional remitente, estos métodos de determinación del valor en aduana de las mercancías no pudieron ser utilizados en los presentes asuntos debido a la descripción incompleta de las mercancías en las facturas adjuntas a las declaraciones en aduana presentadas y a la imposibilidad de que las autoridades aduaneras controlaran físicamente las mercancías en cuestión con ocasión de su control *a posteriori*, ya que estas habían eludido la incautación.

81 En cuanto al método de valoración en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, letra c), del código aduanero de la Unión, utilizado en los presentes asuntos, se fundamenta en el valor basado en el precio unitario al que se vendan en el territorio aduanero de la Unión mercancías importadas o mercancías idénticas o similares importadas.

82 Pues bien, es preciso señalar que, dado que, según el órgano jurisdiccional remitente, a las autoridades aduaneras les resultó imposible controlar físicamente las mercancías importadas para decidir si eran idénticas o similares a las que debían utilizar para determinar el valor en aduana y en la medida en que la descripción de esas mercancías en las facturas adjuntas a las declaraciones en aduana era incompleta, dichas autoridades no disponían de la

información necesaria para aplicar el método previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, letra c), del código aduanero de la Unión, extremo que corresponderá comprobar al citado órgano jurisdiccional.

- 83 Además, a efectos de aplicar el método de valoración en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra d), del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, letra d), del código aduanero de la Unión, el valor en aduana puede basarse en un valor calculado, igual a la suma de diferentes elementos, entre ellos una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales que debe ser 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 Unión.
- 84 Ahora bien, en vista de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente recordadas en el apartado 80 de la presente sentencia, las autoridades aduaneras también se encontraban, en los presentes asuntos, imposibilitadas para efectuar la valoración en aduana sobre la base del artículo 30, apartado 2, letra d), del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 2, letra d), del código aduanero de la Unión, extremo que, no obstante, corresponderá comprobar a dicho órgano jurisdiccional.
- 85 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, ha de recordarse que, si tampoco resultara posible determinar el valor en aduana de las mercancías importadas sobre la base del artículo 30 del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartados 1 y 2, del código aduanero de la Unión, la valoración en aduana se efectuará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 31 del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 86 En los presentes asuntos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la posibilidad de recurrir, para calcular el valor en aduana de las mercancías de que se trata, a un PMA calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión cuando esas mercancías ya no pueden ser retiradas para realizar controles físicos y la descripción general de estas en las facturas correspondientes no permite obtener datos suficientes sobre su valor real.
- 87 Con carácter preliminar, es preciso señalar que tales datos estadísticos no pueden paliar los obstáculos antes mencionados para la utilización de uno de los métodos de valoración previstos en el artículo 30 del código aduanero comunitario y en el artículo 70 del código aduanero de la Unión. En efecto, debe ponerse de manifiesto que los datos estadísticos registrados a escala de la Unión, como el PMA, no contienen elementos que puedan utilizarse para determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero comunitario y al artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero de la Unión, debido a su carácter agregado y a su naturaleza confidencial (véase, por analogía, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartados 53 a 55).

- 88 Además, en vista de las circunstancias mencionadas en el apartado 80 de la presente sentencia, tales datos tampoco pueden utilizarse en una valoración en aduana sobre la base del artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 2, letra c), del código aduanero de la Unión.
- 89 Lo mismo sucede con el método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra d), del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, letra d), del código aduanero de la Unión, puesto que de las explicaciones facilitadas en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que la información específica necesaria para efectuar dicha determinación, tal como se enuncia en el apartado 83 de la presente sentencia, sea tenida en cuenta en el PMA.
- 90 Así pues, ha de comprobarse si un PMA calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión puede utilizarse para determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trata de conformidad con el artículo 31 del código aduanero comunitario y con el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.
- 91 A estos efectos, es preciso recordar que, en virtud del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, cuando el valor en aduana de las mercancías importadas no pudiera determinarse aplicando, respectivamente, los artículos 29 y 30 del código aduanero comunitario, por una parte, y el artículo 74, apartados 1 y 2, del código aduanero de la Unión, por otra, se determinará basándose en los datos disponibles en la Unión, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales de los acuerdos internacionales y del capítulo 3 de dichos códigos.
- 92 Por lo que respecta, en primer lugar, a la cuestión de si el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario no se opone a la utilización de un PMA, ha de señalarse que el punto 2 de la nota explicativa para el cálculo del valor en aduana relativa a esta disposición, que figura en el anexo 23 del Reglamento de aplicación, subraya que los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de dicha disposición deben ser, en principio, los que definen el artículo 29 y el artículo 30, apartado 2, del citado código, pero que una «flexibilidad razonable» en la aplicación de tales métodos es conforme con los objetivos y disposiciones del artículo 31, apartado 1, de ese mismo código.
- 93 De la resolución de remisión se desprende que las mercancías importadas objeto de los litigios principales, cuyo valor de transacción, a juicio de las autoridades aduaneras, ha sido infravalorado, se describen en las declaraciones en aduana, en términos generales, como productos textiles.
- 94 A este respecto, debe recordarse que, por una parte, el Tribunal de Justicia recurrió al concepto de «flexibilidad razonable» en el asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de junio de 2022, *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457), asunto en el que el órgano jurisdiccional remitente se preguntaba si, habida cuenta de la heterogeneidad de las piezas en cuestión cubiertas por el código TARIC utilizado y de la falta de descripción detallada de las

mercancías importadas, era posible, en el contexto del litigio cuya resolución le correspondía, determinar el valor en aduana de estas mediante la aplicación del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, basándose en el valor de transacción de mercancías similares, teniendo en cuenta que el concepto de «mercancías similares», que se define en el artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación, implica una homogeneidad de las mercancías importadas que difícilmente encaja con la diversidad de los productos clasificados con el código TARIC de que allí se trataba.

95 En el referido asunto, el Tribunal de Justicia destacó que la definición del concepto de «mercancías similares» que figura en ese artículo 142, apartado 1, letra d), del Reglamento de aplicación se relaciona con la determinación del valor en aduana con arreglo al artículo 30, apartado 2, letra b), del código aduanero comunitario. Pues bien, aunque del punto 2 de la nota explicativa a la que se ha hecho referencia en el apartado 92 de la presente sentencia se desprende que los métodos de valoración que han de utilizarse en virtud del artículo 31 de ese código deben ser, en principio, los que definen sus artículos 29 y 30, apartado 2, ese mismo punto indica que tales métodos deben aplicarse con una flexibilidad razonable con respecto, entre otros, al examen del concepto de «mercancías similares» (sentencia de 9 de junio de 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, apartado 52). Así, el Tribunal de Justicia ha admitido que los datos que figuran en una base de datos nacional sobre mercancías incluidas en el mismo código TARIC y procedentes del mismo vendedor que las mercancías de que se trate constituyen un «dat[o] disponibl[e] en la [Unión]», en el sentido del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, que puede utilizarse como base para la determinación del valor en aduana de las mercancías en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, apartados 52 y 54).

96 Por otra parte, también debe recordarse que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia, incumbe a los Estados miembros, conforme a las obligaciones que les impone el artículo 325 TFUE, apartado 1, proteger los intereses financieros de la Unión frente al fraude o a cualquier otra actividad ilegal que menoscabe dichos intereses y adoptar las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de esos derechos y, por tanto, de esos recursos. De ello se deduce la necesidad de que las autoridades aduaneras determinen un valor en aduana en el supuesto de que el declarante no facilite información suficientemente precisa o fiable sobre el valor en aduana de las mercancías de que se trate.

97 En vista de esta exigencia y de la «flexibilidad razonable» con la que, con arreglo al punto 2 de la nota explicativa mencionada en el apartado 92 de la presente sentencia, deben aplicarse los métodos de determinación del valor en aduana que se definen en el artículo 29 y el apartado 2 del artículo 30 del código aduanero comunitario en el marco del artículo 31, apartado 1, de dicho código, ha de admitirse que datos como el PMA calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión y que figuran en una base de datos establecida a escala de la Unión constituyen «datos disponibles en la Comunidad» en el sentido del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, y

parece que pueden utilizarse, a efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trate.

- 98 No obstante, esta apreciación solo es válida si, como exige el artículo 31, apartado 2, del código aduanero comunitario, el valor en aduana que se determinaría de este modo, con arreglo al apartado 1 del citado artículo, no se basa en los elementos contemplados en las letras f) y g) de dicha disposición.
- 99 A este respecto, en virtud del artículo 31, apartado 2, letras f) y g), del código aduanero comunitario, no se determinará ningún valor en aduana sobre la base, respectivamente, de valores en aduana mínimos y de valores en aduana arbitrarios o ficticios.
- 100 Pues bien, por una parte, como se desprende de los apartados 40 a 43 de la presente sentencia, los PMA se fijan a partir de los PMC, calculados sobre la base de los precios mensuales de importación de los productos de que se trata procedentes de Turquía extraídos de Comext. Por tanto, no parecen ser arbitrarios, sino basarse en criterios objetivos y neutros [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2022, Comisión/Reino Unido (Lucha contra el fraude por infravaloración), C-213/19, EU:C:2022:167, apartado 294].
- 101 Por otra parte, por lo que respecta a la prohibición de determinar el valor en aduana sobre la base de valores mínimos, mencionada en el apartado 99 de la presente sentencia, es preciso considerar, como ha señalado, en esencia, el Abogado General en el punto 79 de sus conclusiones, que el eventual uso de los PMA podría infringir dicha prohibición si esta práctica administrativa tuviera carácter sistemático y no se permitiera al operador económico de que se trate justificar los precios más bajos indicados en su declaración en aduana. En efecto, en esta última situación, la negativa a tener en cuenta valores de transacción inferiores a tal umbral implicaría un ajuste al alza de los valores declarados hasta alcanzar dicho umbral y supondría un sistema de valores mínimos.
- 102 En cambio, ha de estimarse que la eventual utilización, en última instancia, de los PMA calculados sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión, en circunstancias como las de los litigios principales, sobre la base del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, no debe considerarse un sistema de valores mínimos si el operador económico de que se trate ha tenido la posibilidad de justificar el valor declarado a las autoridades aduaneras.
- 103 En los presentes asuntos, corresponderá, por tanto, al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el contexto de la utilización de los datos estadísticos que conforman los PMA, las autoridades aduaneras ofrecieron a los demandantes en los litigios principales la posibilidad de justificar los precios más bajos indicados en sus declaraciones en aduana y de aportar información adicional en el procedimiento administrativo sustanciado ante ellas.
- 104 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la cuestión de si el PMA puede utilizarse con arreglo al artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, es preciso considerar que esta disposición debe interpretarse, a este respecto, en relación con el artículo 144 del Reglamento de Ejecución, que establece, en su apartado 1, que, al determinar el valor en

aduanas de conformidad con el citado artículo 74, apartado 3, la aplicación de los métodos previstos en los artículos 70 y 74, apartado 2, del código aduanero de la Unión podrá llevarse a cabo con «cierta flexibilidad».

- 105 De ello se deduce que, en vista de la identidad entre estos términos y los de la nota explicativa recordados en el apartado 92 de la presente sentencia, las consideraciones que figuran en los apartados 94 a 97 de la presente sentencia se aplican también al código aduanero de la Unión.
- 106 Es importante dejar constancia de que, en el marco del código aduanero de la Unión, esta conclusión se ve corroborada, además, por el hecho de que, en virtud del artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución, cuando no pueda determinarse el valor en aduana con arreglo al apartado 1 de dicho artículo, se utilizarán «otros métodos adecuados». A este respecto, debe señalarse, asimismo, que esta disposición recuerda que la utilización de estos métodos es posible siempre que, en ese supuesto, el valor en aduana no se determine en función, en particular, de alguno de los elementos contemplados en las letras f) y g) de dicho apartado 2, que se refieren, respectivamente, a valores en aduana mínimos y a valores arbitrarios o ficticios.
- 107 A este respecto, en vista de la identidad entre estos términos y los mencionados en el apartado 99 de la presente sentencia, ha de estimarse que las consideraciones que figuran en los apartados 98 a 103 de la presente sentencia se aplican también al artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución.
- 108 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe declararse que datos como los PMA calculados sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión constituyen datos disponibles en el territorio aduanero de la Unión, en el sentido del artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, que pueden, *a priori*, ser tenidos en cuenta para determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trate. En efecto, cuando las importaciones han sido despachadas a libre práctica, las mercancías en cuestión ya no pueden ser retiradas para llevar a cabo comprobaciones con el fin de determinar su valor real y los documentos que acompañan a las declaraciones en aduana están redactados en términos generales e imprecisos, solo puede utilizarse un método estadístico para estimar el valor de tales mercancías.
- 109 No obstante, aún debe resolverse si valores estadísticos como los PMA, utilizados para determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trata, son datos que pueden formar parte de la motivación de las decisiones de las autoridades aduaneras exigida por el artículo 6, apartado 3, del código aduanero comunitario y por el artículo 22, apartado 6, del código aduanero de la Unión.
- 110 A este respecto, es preciso destacar 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 de respetar cuando ponen en práctica el Derecho de la Unión (sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 39).

- 111 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 (sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 40).
- 112 En lo que atañe, en particular, a las decisiones adoptadas por las autoridades aduaneras, el artículo 6, apartado 3, del código aduanero comunitario y el artículo 22, apartado 6, del código aduanero de la Unión recuerdan la obligación de motivación que incumbe a estas cuando adopten decisiones por escrito que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas.
- 113 Conforme al artículo 221, apartado 1, del código aduanero comunitario, la comunicación del importe de los derechos debe garantizar una información adecuada al deudor y permitirle defender sus derechos con pleno conocimiento de causa (sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 42).
- 114 Además, como se desprende de los apartados 74 y 75 de la presente sentencia, entre los métodos de determinación del valor en aduana previstos en los artículos 29 a 31 del código aduanero comunitario y en los artículos 70 y 74 del código aduanero de la Unión hay una relación de subsidiariedad (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 43).
- 115 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 aquellas a descartar uno o varios métodos de determinación del valor en aduana (sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 44).
- 116 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 de que se trate, 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 esta (sentencia de 9 de noviembre de 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, apartado 45).
- 117 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que los elementos confidenciales procedentes de una base de datos que tenga por objeto, mediante métodos de exploración estadística, detectar modelos comerciales que puedan constituir casos de fraude no pueden formar parte de la motivación que se exige en el artículo 6, apartado 3, del código aduanero comunitario y en el artículo 22, apartado 6, del código aduanero de la Unión. Por

consiguiente, no puede considerarse que la base de datos de la que proceden estos elementos esté a disposición de las autoridades aduaneras a efectos de la determinación del valor en aduana en el sentido del artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartado 55).

- 118 Pues bien, los Estados miembros calculan los PMA sobre la base de un porcentaje de valores estadísticos que figuran en el AMT y los PMA se aplican como perfil de riesgo, de modo que, en principio, no pueden ser comunicados a los operadores económicos.
- 119 Sin embargo, como ha señalado el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la exigencia de motivación debe adaptarse a la naturaleza de cada decisión aduanera, que, por consiguiente, en circunstancias como las de los litigios principales, debe reflejar la utilización del método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 31 del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.
- 120 Además, en la medida en que los PMA solo deben utilizarse como último recurso, su transmisión puntual —y dentro de los estrictos límites de lo necesario— a los operadores económicos sigue siendo posible, con carácter excepcional, para permitir a los Estados miembros cumplir las obligaciones que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia, se les imponen, en virtud del artículo 325 TFUE, apartado 1, para proteger los intereses financieros de la Unión frente al fraude o a cualquier otra actividad ilegal que menoscabe dichos intereses, adoptando las medidas necesarias para garantizar el cobro efectivo e íntegro de los derechos de aduana y del IVA.
- 121 Por consiguiente, ha de admitirse que datos como los PMA calculados sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión constituyen «datos disponibles en la Comunidad», en el sentido del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión, que pueden utilizarse como base para determinar el valor en aduana de las mercancías en cuestión (véase, por analogía, la sentencia de 9 de junio de 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, apartado 54).
- 122 Por lo demás, debe hacerse constar, asimismo, que la utilización del PMA en virtud del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión no resulta incompatible con los principios, las disposiciones generales de los acuerdos internacionales y las demás disposiciones a las que aquellas se refieren. Por tanto, constituye un «método adecuado» con arreglo al artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución.
- 123 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-72/24 y a las cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-73/24 que el artículo 31, apartados 1 y 2, letras f) y g), del código aduanero comunitario y el artículo 74, apartado 3, del código

aduanero de la Unión, en relación con el artículo 144, apartados 1 y 2, letras f) y g), del Reglamento de Ejecución, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que cuando, en un control *a posteriori* en el contexto del cual, por una parte, no es posible un control físico de las mercancías importadas y, por otra parte, la descripción de estas en los documentos que acompañan a la declaración en aduana se realiza en términos generales e imprecisos, de modo que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 del código aduanero comunitario y a los artículos 70 y 74, apartado 2, del código aduanero de la Unión, este valor se determine sobre la base de un PMA, este último se calcule a partir de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión, siempre que el operador económico de que se trate tenga la posibilidad de justificar los precios más bajos indicados en la declaración en aduana.

Cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24

124 Mediante su cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exclusión de la aplicación de valores mínimos y la reserva en favor de los principios y disposiciones generales del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 que se establecen en el artículo 31, apartados 1 y 2, del código aduanero comunitario se aplican también en el marco de los métodos de determinación del valor en aduana que se recogen en el artículo 30 de dicho código.

125 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-72/24 y a las cuestiones prejudiciales primera a tercera planteadas en el asunto C-73/24, no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24. En efecto, dado que de la referida respuesta resulta que la determinación del valor en aduana sobre la base de un PMA solo puede efectuarse, en determinadas condiciones, aplicando el método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 31 del código aduanero comunitario, no procede examinar si la exclusión de la aplicación de valores mínimos y la reserva en favor de los principios y disposiciones generales del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 que se establecen en el artículo 31, apartados 1 y 2, de dicho Código se aplican también en el marco del artículo 30 de ese mismo código.

Cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24

126 Mediante su cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que, en caso de que no se opongan a la utilización de un PMA calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, las importaciones utilizadas para obtener estos datos deben ser las importaciones efectuadas en el mismo momento que las que son objeto del control *a posteriori* o en un momento muy cercano y, en

su caso, si el intervalo máximo de tiempo que debe utilizarse entre las importaciones objeto de dicho control y aquellas a las que se refiere el PMA puede ser, por analogía, el de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución.

- 127 Como se ha expuesto en el apartado 72 de la presente sentencia, las disposiciones de Derecho de la Unión relativas a la valoración en aduana de una mercancía importada tienen por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios. Así pues, el valor en aduana de una mercancía importada debe reflejar el verdadero valor económico de esta mercancía y, por tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tengan un valor económico.
- 128 En este contexto, las autoridades aduaneras están obligadas a consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que dispongan para determinar el valor en aduana de la misma mercancía del modo más preciso y próximo posible a la realidad (sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartado 68).
- 129 En lo que atañe al artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero comunitario y al artículo 74, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero de la Unión, el Tribunal de Justicia ha declarado que la exigencia de que se tenga en cuenta el valor de transacción de mercancías exportadas «en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano» pretende garantizar que se recurra a operaciones que hayan tenido lugar en una fecha suficientemente cercana a la fecha de exportación, para evitar el riesgo de que las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten a los precios de las mercancías objeto de valoración hayan sufrido una modificación sustancial (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartado 70).
- 130 Así, al determinar el valor en aduana de conformidad con estas disposiciones, la autoridad aduanera puede limitarse a utilizar datos relativos a valores de transacción correspondientes a un período de noventa días —cuarenta y cinco antes y cuarenta y cinco después del despacho aduanero de las mercancías objeto de valoración—. En efecto, este período parece lo suficientemente cercano a la fecha de exportación para evitar el riesgo de que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan a los precios de las mercancías objeto de valoración hayan sufrido una modificación sustancial (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartados 71 y 73).
- 131 Además, debe recordarse que el artículo 152, apartado 1, letra a), del Reglamento de aplicación y el artículo 142, apartado 1, del Reglamento de Ejecución establecen el principio según el cual, para determinar el precio unitario de las mercancías importadas u otras idénticas o similares importadas, vendidas en la Unión en el mismo estado, con el fin de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas a que se refieren el artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario y el artículo 74, apartado 2, letra c), del código aduanero de la Unión, procede basarse en el precio unitario al que se venda la mayor

cantidad total de mercancías importadas, o de mercancías idénticas o similares importadas, a personas que no estén vinculadas con los vendedores, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano, con las deducciones a que se refiere el artículo 152, apartado 1, letra a), incisos i) a iii), del Reglamento de aplicación (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 31).

132 Como excepción a este principio, el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación y el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución establecen que, cuando no se vendan las mercancías importadas ni otras idénticas o similares importadas en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano, el valor en aduana de las mercancías importadas se basará en el precio unitario al que las mercancías importadas o mercancías idénticas o similares importadas se vendan en la Unión en el mismo estado y en la fecha posterior más próxima a la importación de las mercancías objeto de valoración, pero siempre dentro del plazo de noventa días a partir de la fecha de dicha importación (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 32).

133 Así, para determinar el valor en aduana más preciso y próximo a la realidad, conforme al método previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario y en el artículo 74, apartado 2, letra c), del código aduanero de la Unión, el valor en aduana de las mercancías de que se trate debe determinarse en el momento más próximo a su importación. Por tanto, el plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución constituye una excepción al principio establecido en el artículo 152, apartado 1, letra a), del Reglamento de aplicación y en el artículo 142, apartado 1, del Reglamento de Ejecución y debe, por ello, ser objeto de una interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, apartado 33).

134 A este respecto, es preciso señalar que tales consideraciones también son extrapolables cuando la determinación del valor en aduana se efectúa con arreglo al artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y al artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión. Este valor debe reflejar, en todos los casos, el verdadero valor económico de las mercancías importadas. De ello se deduce que, por lo que respecta a la determinación del valor en aduana de las mercancías de que se trata sobre la base de un PMA, dicho valor debe determinarse de la manera más precisa y próxima a la realidad. Así pues, los datos utilizados deben referirse, en principio, a mercancías importadas en el momento más próximo a la importación de las mercancías objeto de valoración.

135 Además, como se ha recordado en el apartado 92 de la presente sentencia, el punto 2 de la nota explicativa para el cálculo del valor en aduana relativa al artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, que figura en el anexo 23 del Reglamento de aplicación, destaca que los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de dicha disposición deben ser, en principio, los que definen los artículos 29 y 30, apartado 2, de ese mismo código, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos

sería conforme con los objetivos y disposiciones del artículo 31 del citado código. A modo de ejemplo de lo que debe entenderse por «flexibilidad razonable», el punto 3 de dicha nota explicativa establece que, por lo que respecta al método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra c), del código aduanero comunitario, el plazo de noventa días establecido en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación podría «exigirse con flexibilidad».

- 136 De ello resulta que tal plazo también puede aplicarse, por analogía, cuando el valor en aduana se determina, en virtud del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión, pero que puede exigirse con flexibilidad.
- 137 En cuanto a la flexibilidad razonable con la que podría exigirse el plazo de noventa días en este contexto, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con el artículo 30, apartado 2, letras a) y b), del código aduanero comunitario, que, a falta de exportaciones de mercancías idénticas o similares efectuadas durante este período de noventa días, la autoridad aduanera debe examinar si tales exportaciones se han efectuado en un período más largo, pero no demasiado alejado de la fecha de exportación de las mercancías objeto de valoración, siempre que, durante ese período más largo, las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten a los precios de estas mercancías hayan permanecido sustancialmente iguales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, apartado 72). Por consiguiente, tales consideraciones pueden aplicarse también cuando el valor en aduana de las mercancías se determine sobre la base del artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y del artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión.
- 138 En los presentes asuntos, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que los datos estadísticos que figuran en el AMT hacen referencia a un período de cuarenta y ocho meses. Sin embargo, la Comisión precisó en la vista que estos datos se refieren ahora a un período de un mes en lugar de cuarenta y ocho, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 139 Dicho esto, en principio, la aplicación de un plazo de cuarenta y ocho meses puede menoscabar el objetivo de permitir una determinación del valor en aduana de las mercancías de que se trate de la manera más precisa y próxima posible a la realidad, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 128 de la presente sentencia.
- 140 No obstante, como ha señalado, en esencia, el Abogado General en el punto 96 de sus conclusiones, la fijación de un plazo tan largo solo podría estar justificada, con carácter excepcional y como último recurso, cuando no haya disponible información más fiable y, como se desprende del apartado 73 de la presente sentencia, no pueda alcanzarse de otro modo el objetivo general de proteger los intereses financieros de la Unión, reconocido en el artículo 325 TFUE, en particular cuando se trate de garantizar el cobro efectivo e íntegro de los recursos propios tradicionales que constituyen los derechos de aduana y el IVA.

141 Por último, las consideraciones anteriores también son extrapolables cuando la determinación del valor en aduana de las mercancías se efectúa con arreglo al artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión. A este respecto, ha de señalarse que, aunque la nota explicativa para el cálculo del valor en aduana relativa al artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario, que figura en el anexo 23 del Reglamento de aplicación, no encuentra equivalente en el Reglamento de Ejecución, el artículo 144, apartado 1, de este último Reglamento dispone también que, 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, de dicho código puede llevarse a cabo con «cierta flexibilidad». Así pues, un plazo de noventa días también parece adecuado a la hora de aplicar el artículo 144, apartado 2, del Reglamento de Ejecución, sin perjuicio de las consideraciones que figuran en los apartados 132, 134 y 135 de la presente sentencia.

142 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24 que el artículo 31, apartado 1, del código aduanero comunitario y el artículo 74, apartado 3, del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que, cuando el valor en aduana se determine en relación con un PMA calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión, por una parte, las importaciones utilizadas para obtener estos datos deben ser las importaciones efectuadas en el mismo momento que las que son objeto del control *a posteriori* o en un momento muy cercano y, por otra parte, el plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento de aplicación y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución también es aplicable por analogía y que este plazo puede exigirse con una flexibilidad razonable.

Quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24 y quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24

143 Mediante su quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24 y su quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 81 del código aduanero comunitario y el artículo 177 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades aduaneras vuelvan a determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trate tras un control *a posteriori* según el método de simplificación de las declaraciones en aduana previsto en dichos artículos 81 y 177 que se haya utilizado en el momento de la importación de tales mercancías a petición del declarante.

144 Para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 25 y jurisprudencia citada).

145 Por lo que respecta a su tenor, debe recordarse que, en virtud del artículo 81 del código aduanero comunitario, que se reproduce, en esencia, en el artículo 177 del código aduanero de la Unión, cuando un mismo envío esté compuesto de mercancías cuya clasificación arancelaria sea diferente y el tratamiento de cada una de estas mercancías según su

clasificación arancelaria entrañaría, para el establecimiento de la declaración, un trabajo y costes desproporcionados con respecto al importe de los derechos de importación que les son aplicables, las autoridades aduaneras, a petición del declarante, pueden aceptar que la totalidad del envío sea gravada tomando como base la clasificación arancelaria de la mercancía que esté sujeta al derecho de importación más elevado.

- 146 A este respecto, es preciso considerar que, como sostiene el Gobierno francés en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, de estos términos no se desprende que la utilización del procedimiento de simplificación de las declaraciones en aduana mediante la agrupación arancelaria de las mercancías previsto en dichos preceptos incida en los métodos y en los datos que pueden utilizar las autoridades aduaneras para determinar *a posteriori* el valor en aduana de las mercancías importadas en caso de dudas sobre el valor declarado.
- 147 Además, del artículo 81 del código aduanero comunitario y del artículo 177 del código aduanero de la Unión se desprende que el procedimiento de simplificación de las declaraciones en aduana se inicia a petición del declarante, de modo que este, mediante esta petición expresa, pretende que, en el momento de la presentación de su declaración en aduana, la totalidad del envío de las mercancías cuya clasificación arancelaria es diferente sea gravada tomando como base la clasificación arancelaria de la mercancía sujeta al derecho de importación más elevado. Ello supone que esa petición del declarante es válida para todo el procedimiento de determinación del valor en aduana de dichas mercancías, incluso en caso de control *a posteriori*.
- 148 Por consiguiente, del tenor del artículo 81 del código aduanero comunitario y del artículo 177 del código aduanero de la Unión no se desprende que el procedimiento de simplificación de las declaraciones en aduana mediante la agrupación arancelaria se limite a la fase de importación de las mercancías de que se trate ni que su aplicación esté excluida si se vuelve a determinar el valor en aduana de dichas mercancías tras un control efectuado *a posteriori*.
- 149 Esta interpretación se ve corroborada por la del contexto en el que se enmarcan dichos artículos y por los objetivos que persiguen.
- 150 Por lo que respecta, por una parte, a este contexto, debe recordarse que, a tenor del artículo 198, apartado 1, del Reglamento de aplicación y del artículo 222, apartado 1, del Reglamento de Ejecución, cuando una declaración en aduana incluya dos o más artículos de mercancías, los datos consignados en dicha declaración correspondientes a cada artículo se considerarán una declaración en aduana aparte. Ahora bien, el artículo 222, apartado 2, del Reglamento de Ejecución establece que se considerará que las mercancías contenidas en un envío constituyen un único artículo cuando, entre otros supuestos, sean objeto de una solicitud de simplificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 177 del código aduanero de la Unión.
- 151 Por otra parte, en lo que atañe a la finalidad del artículo 81 del código aduanero comunitario y del artículo 177 del código aduanero de la Unión, ha de señalarse que, como establecen,

en esencia, estos artículos 81 y 177, el objetivo del procedimiento de simplificación es evitar un trabajo y un coste desproporcionados con respecto al importe de los derechos de importación y de exportación aplicables. Por consiguiente, sería contraria a dicho objetivo la obligación de las autoridades aduaneras de considerar cada mercancía por separado, con ocasión de un control *a posteriori*, cuando el declarante haya solicitado recurrir al procedimiento de simplificación de las declaraciones en aduana.

152 Además, como se desprende de las observaciones de la Comisión presentadas ante el Tribunal de Justicia, es preciso señalar que si el operador económico afectado ha solicitado expresamente que se le imputen derechos de aduana por la totalidad del envío de las mercancías de que se trate en la partida arancelaria de las mercancías sujetas al derecho más elevado, puede considerarse razonablemente que también habrá consentido que la nueva determinación del valor en aduana de dichas mercancías siga las mismas normas de simplificación.

153 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24 y a la quinta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-73/24 que el artículo 81 del código aduanero comunitario y el artículo 177 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que las autoridades aduaneras vuelvan a determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trate tras un control *a posteriori* según el método de simplificación de las declaraciones en aduana previsto en dichos artículos 81 y 177 que se haya utilizado en el momento de la importación de tales mercancías a petición del declarante.

Sexta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24

154 Según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular, en su caso, las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión prejudicial. En efecto, el hecho de que un órgano jurisdiccional nacional, en el plano formal, haya formulado una cuestión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el Tribunal de Justicia proporcione a ese órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan permitirle resolver el asunto del que conoce, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio [sentencia de 22 de diciembre de 2022, *Ministre de la Transition écologique y Premier ministre (Responsabilidad del Estado por la contaminación del aire)*, C-61/21, EU:C:2022:1015, apartado 34 y jurisprudencia citada].

- 155 De la resolución de remisión se desprende que, para poder resolver el litigio del que conoce, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, como establece la normativa nacional, HF, como persona física propietaria de las mercancías, puede ser considerado responsable del pago del IVA a la importación.
- 156 Además, es preciso señalar que el artículo 201 de la Directiva 2006/112 establece que, en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.
- 157 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su sexta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 201 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la persona considerada propietaria de los bienes importados a efectos del pago del IVA a la importación puede ser deudora de dicho impuesto si hay disposiciones nacionales que la designan o la reconocen expresamente como tal.
- 158 Con carácter preliminar, debe recordarse que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan, según jurisprudencia reiterada, características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 54 y jurisprudencia citada].
- 159 Del tenor del artículo 201 de la Directiva 2006/112, según el cual es deudora del IVA a la importación «la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación», se desprende que este artículo confiere una facultad de apreciación a los Estados miembros para designar a las personas deudoras de dicho impuesto, lo que se confirma en el considerando 43 de la referida Directiva, al afirmar que aquellos deben tener plena libertad para designar al deudor del impuesto a la importación [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 55].
- 160 Así, aunque de dicho artículo se deduce que los Estados miembros deben designar al menos a una persona como deudor de ese impuesto, son libres de designar a varias personas, lo que igualmente se desprende del considerando 44 de la citada Directiva, a tenor del cual conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 56].
- 161 Por consiguiente, habida cuenta de la facultad de apreciación que el artículo 201 de la Directiva 2006/112 confiere a los Estados miembros, estos pueden, ciertamente, establecer,

a efectos de la aplicación de ese artículo 201, que los deudores de los derechos de aduana sean también deudores del IVA a la importación [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 57].

- 162 Sin embargo, es indispensable que la situación jurídica derivada de las medidas nacionales de transposición de una directiva sea suficientemente precisa y clara para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 60].
- 163 Además, el principio de seguridad jurídica exige, en particular, que las reglas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 61].
- 164 En estas circunstancias, incumbe a los Estados miembros, a efectos de la aplicación del artículo 201 de la Directiva 2006/112, designar o reconocer a la persona o las personas deudoras del IVA a la importación mediante disposiciones nacionales suficientemente claras y precisas, dentro del respeto del principio de seguridad jurídica [sentencia de 12 de mayo de 2022, U. I. (Representante aduanero indirecto), C-714/20, EU:C:2022:374, apartado 62].
- 165 De ello se deduce que la eventual designación de la persona considerada propietaria de los bienes importados a efectos del pago del IVA a la importación prevista por un Estado miembro debe quedar establecida, de manera explícita e inequívoca, por tales disposiciones nacionales.
- 166 En el presente asunto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar su Derecho interno, apreciar, a la luz del Derecho griego, si este designa o reconoce, de manera explícita e inequívoca, al propietario de los bienes importados como deudor del IVA a la importación.
- 167 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la sexta cuestión prejudicial planteada en el asunto C-72/24 que el artículo 201 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la persona considerada propietaria de los bienes importados a efectos del pago del IVA a la importación puede ser deudora de dicho impuesto si hay disposiciones nacionales que la designan o la reconocen, de manera explícita e inequívoca, como tal.

Costas

- 168 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, 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 de los litigios principales, 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 Cuarta) declara:

- 1) El artículo 31, apartados 1 y 2, letras f) y g), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, y el artículo 74, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, en relación con el artículo 144, apartados 1 y 2, letras f) y g), 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) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión,

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a que cuando, en un control *a posteriori* en el contexto del cual, por una parte, no es posible un control físico de las mercancías importadas y, por otra parte, la descripción de estas en los documentos que acompañan a la declaración en aduana se realiza en términos generales e imprecisos, de modo que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada, y a los artículos 70 y 74, apartado 2, del Reglamento n.º 952/2013, este valor se determine sobre la base de un «precio mínimo aceptable» (*lowest acceptable price*), este último se calcule a partir de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión, siempre que el operador económico de que se trate tenga la posibilidad de justificar los precios más bajos indicados en la declaración en aduana.

- 2) El artículo 31, apartado 1, del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 82/97, y el artículo 74, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013

deben interpretarse en el sentido de que,

cuando el valor en aduana se determine en relación con un «precio mínimo aceptable» (*lowest acceptable price*) calculado sobre la base de valores estadísticos agregados establecidos a escala de la Unión Europea, por una parte, las importaciones utilizadas para obtener estos datos deben ser las importaciones efectuadas en el mismo momento que las que son objeto del control *a posteriori* o en un momento muy cercano y, por otra parte, el plazo de noventa días previsto en el artículo 152, apartado 1, letra b), del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero

comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 3254/94 de la Comisión, de 19 de diciembre de 1994, y en el artículo 142, apartado 2, del Reglamento de Ejecución 2015/2447 también es aplicable por analogía y que este plazo puede exigirse con una flexibilidad razonable.

- 3) El artículo 81 del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 82/97, y el artículo 177 del Reglamento n.º 952/2013

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a que las autoridades aduaneras vuelvan a determinar el valor en aduana de las mercancías de que se trate tras un control *a posteriori* según el método de simplificación de las declaraciones en aduana previsto en dichos artículos 81 y 177 que se haya utilizado en el momento de la importación de tales mercancías a petición del declarante.

- 4) El artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que

la persona considerada propietaria de los bienes importados a efectos del pago del impuesto sobre el valor añadido a la importación puede ser deudora de dicho impuesto si hay disposiciones nacionales que la designan o la reconocen, de manera explícita e inequívoca, como tal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: griego.

i La denominación de los presentes asuntos es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en los procedimientos.