

Tribunal Económico-Administrativo Central**Sección Vocalía 12ª, Resolución de 19 Abr. 2018, Rec. 9/2017****Nº de Recurso: 9/2017****Referencia 24380/2018**

ADUANAS. Liquidación de derechos arancelarios a la importación. Valor de transacción. Dudas fundadas acerca de la veracidad del precio declarado. La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones de mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado y facultar a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado calculando el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la UE, independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado. FIJA CRITERIO.

El TEAC estima recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de la AEAT contra la resolución dictada por el TEAR Valencia relativa a liquidación de derechos arancelarios a la importación.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, Avda. Llano Castellano, 17, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 21 de abril de 2016 (RG 46/729/2014) relativa a liquidación de derechos arancelarios a la importación:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 28 de febrero de 2011 la Administración de Aduanas de Valencia Marítima de la AEAT giró liquidación provisional al obligado tributario por importe de 6.091,44 euros en concepto de derechos arancelarios a la importación correspondientes a un determinado DUA. En dicha liquidación se incrementaba el valor en aduana declarado para las mercancías importadas. La Administración consideró inaplicable el método principal de determinación del valor en aduana basado en el valor de transacción declarado al existir dudas fundadas de que el precio consignado en factura fuera el importe total pagado o por pagar y acude al método subsidiario del valor de mercancías similares al no existir en la aduana mercancías idénticas en el momento de la liquidación practicada. Los motivos por los que la Administración apreciaba la existencia de dudas fundadas eran que el valor de transacción declarado distaba de forma notable del valor declarado para mercancías similares procedentes del mismo origen, tomando como horizonte de referencia el trimestre anterior a la importación.

Frente a dicha liquidación la entidad interesada interpuso reclamación económico-administrativa nº 46/7808/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEAR, en adelante), que la estimó mediante resolución de 27 de marzo de 2012 ordenando la retroacción de actuaciones para una mejor motivación de las dudas razonables existentes sobre la aplicación del método principal de valoración.

2.- En ejecución de la anterior resolución del TEAR la Administración de Aduanas dictó el 21 de noviembre de 2013 acuerdo de liquidación por importe de 6.091,44 euros.

En dicho acuerdo se señala lo siguiente:

a) La notificación de la presente liquidación se efectúa en el marco de la ejecución de la Resolución del TEAR de Valencia, de fecha 27/03/2012, que exige que se profundice en la motivación de la persistencia de las dudas, precisando el porqué de la consideración como atípico del bajo valor declarado para poder rechazar el valor de transacción como método de valoración en aduana y continuar con la aplicación de los métodos secundarios de valoración.

b) Al requerimiento de pruebas complementarias para resolver las dudas sobre el valor declarado en el DUA el interesado no aporta documentación alguna. Ante la falta de acreditación razonable del valor declarado, al no aportar ninguna información ni documentación complementaria referida a la operación de comercio exterior de la que era titular -gestión del pedido; contrato; crédito documentario y medios de pago; seguro; transporte; documentos contables del importador, etc.-, las dudas sobre la veracidad del valor de transacción declarado subsisten.

c) En ejecución de lo ordenado por el Tribunal, se procede a motivar la persistencia de las dudas, informando al interesado por escrito de los motivos de las mismas y habiéndole dado la ocasión

razonable de responder en el trámite de alegaciones, en cumplimiento estricto de lo previsto en el artículo 181.Bis de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

d) El valor declarado está significativamente por debajo del valor medio de las operaciones de importación realizadas en las aduanas españolas con las mismas características. A estos efectos, la comparación se ha realizado tomando en consideración las importaciones realizadas en aduanas españolas que cumplen las siguientes condiciones:

- Se han realizado en un ámbito temporal cercano a la presente importación, en concreto en los dos/tres meses naturales inmediatamente anteriores.

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

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

- El tipo de declaración es IM, es decir, declaración de inclusión en cualquier régimen aduanero de mercancías procedentes de un tercer país.

- Se han considerado los regímenes aduaneros tendentes al despacho a libre práctica de las mercancías procedentes de terceros países, incluyendo el despacho a consumo (régimen aduanero 40.00) y la vinculación a depósito distinto del aduanero (régimen aduanero 07.00). En consecuencia, no se han tenido en cuenta operaciones de introducción de mercancías asociadas a la realización de transformación, perfeccionamiento u otras operaciones especiales o particulares, considerando únicamente las declaraciones que, como la realizada por el interesado, son las típicas y habituales para el despacho a libre práctica en el territorio de la UE.

- Se han incluido las declaraciones aduaneras normales, no incluyendo las acogidas al régimen de domiciliación.

- Se ha tenido en cuenta el número de unidades con la finalidad de garantizar la comparabilidad. A estos efectos, se han considerado los siguientes tramos: menos de 1.000 unidades, entre 1.000 y 5.000, entre 5.000 y 10.000 y más de 10.000 unidades, realizando la comparación con las operaciones incluidas en el mismo tramo.

e) Con los citados criterios, el valor medio del conjunto de las importaciones con las mismas características es significativo teniendo en cuenta que:

- Se ha realizado sobre operaciones reales, sin acudir a valores estimativos.

- Existe coincidencia en la partida arancelaria a nivel de 10 dígitos, es decir al máximo nivel de detalle que ofrece el arancel aduanero de la UE. Hay que destacar además que, en las partidas correspondientes a los productos textiles y calzado (capítulos 61, 62 y 64), el arancel realiza una

distinción muy detallada de los productos, diferenciando partidas específicas en función de variables tales como el tipo de prenda o calzado, su composición, su destino para hombre o mujer, el uso deportivo o no del calzado,... El citado nivel de detalle implica un alto grado de representatividad del valor medio declarado en operaciones de la misma partida, sin las distorsiones que pudieran producirse en partidas con un menor nivel de detalle, susceptibles por ello de englobar productos relativamente diferentes.

- Existe coincidencia con el país de origen de las mercancías, ya que se ha tenido en cuenta que los costes de producción son muy diferentes de unos países a otros, de modo que, considerando exclusivamente el mismo país de origen, se asegura que la comparación es homogénea.

- Existe coincidencia en el régimen aduanero declarado, de forma que todas son declaraciones tendentes a despachar a libre práctica mercancía procedente de tercer país, ya sea liquidando directamente en la aduana todos los tributos o difiriendo el pago del IVA hasta el momento de salida del depósito distinto del aduanero.

- Existe coincidencia temporal en el momento de realización de la importación.

- Se han tenido en cuenta, en beneficio del importador, los factores que pudieran implicar distorsiones a la hora de realizar la comparación. Así, para evitar las distorsiones que, a efectos comparativos, pueden derivarse de factores tales como el prestigio comercial o los derechos de marca incorporados al valor de las importaciones consideradas para el cálculo del precio medio, no se han tenido en cuenta las importaciones efectuadas en régimen simplificado de domiciliación, ya que normalmente son grandes empresas las que tienen autorizado este procedimiento, entre las cuales sí existen calidades comerciales distintas, líneas exclusivas y otros elementos que, sin que por sí mismos impliquen que no son significativos en términos de comparabilidad, sí pudieran tener efectos significativos sobre el valor de transacción por implicar o al menos existir la posibilidad de implicar un aumento del valor medio final por la incidencia de variables distintas a las concurrentes con alcance general. Asimismo, también en beneficio del importador, se han tenido en cuenta las diferencias que se pueden derivar del volumen de pedidos, realizando una distinción en función del número de unidades importadas, eliminando de esta forma las distorsiones que podría producir la comparación del valor de una expedición compuesta por pocas unidades con otra de gran importancia cuantitativa.

f) El conjunto de las operaciones que cumplen estas características y el valor medio resultante de las mismas se adjunta como anexo I. Se identifican exclusivamente los datos relevantes a efectos de la comparación, es decir, el número de unidades y el valor, sin incluir otros datos del DUA que resultan irrelevantes de cara al objeto del análisis. Por otra parte, otras variables contenidas en los

DUAS (tipo de declaración, origen, partida arancelaria,...) son comunes a todas ellas y son las expuestas anteriormente. El precio declarado por el interesado era de 1,94 € y el precio medio resultante del conjunto de operaciones es de 4,78 €. Es evidente que un precio inferior en más de un 59 % sobre el precio medio calculado por la Administración representa un elemento de duda fundada para la aduana, en relación con la adecuación del valor declarado a la normativa aduanera, que obliga a realizar los oportunos controles y a actuar en consecuencia a sus resultados.

g) Se ha ofrecido al interesado un plazo de 15 días para responder a las dudas que se especifican, antes de proceder a calcular el valor en aduana aplicando los métodos secundarios de valoración previstos en el Código Aduanero, en aplicación de lo previsto en la última parte del apartado 2 del artículo 181.Bis.

h) Resultando imposible la valoración por aplicación de los métodos secundarios de valoración, sólo queda aplicar el método denominado del último recurso al que se refiere el artículo 31 del Código Aduanero en el que tiene un encaje sin fisuras el método de determinación del precio medio diseñado por la Administración para eliminar la defraudación masiva detectada en este tipo de operaciones. El Código Aduanero Comunitario introduce en su artículo 31 una cláusula de cierre para la determinación del valor en aduana, el denominado último recurso, que será de aplicación siempre que dicho valor no pueda determinarse con arreglo a la regla general del valor de transacción del artículo 29 o a las reglas secundarias del artículo 30. El método del último recurso, por su propia naturaleza, se basa exclusivamente en la utilización de los datos disponibles en la Comunidad utilizando medios razonables y compatibles con el propio Código y el Acuerdo general sobre aranceles y comercio, con determinados límites definidos en sentido negativo en el apartado 2 del propio artículo 31. Los datos que se utilizan en la elaboración estadística, que compara los precios en el trimestre inmediato anterior a la operación que se valora, son ciertos y objetivos, derivados de antecedentes de importaciones en un momento temporal próximo a la operación y en idéntico régimen aduanero de mercancías clasificadas en las mismas posiciones y país de origen y con los criterios correctores que se han explicado, de forma que se obtienen un dato de precio que no puede considerarse arbitrario y que se acerca a un valor en aduana más acorde con la realidad de la operación del comercio normal cumpliendo perfectamente los requisitos que exige el artículo 31 para su utilización como valor en concepto de último recurso, ante la falta de aportación por el interesado de datos y documentos fiables -que deben estar en su poder y que está obligado a aportar- que amparen razonablemente como cierto el valor de transacción declarado al importar.

4.- Contra dicho acuerdo de ejecución se interpuso la reclamación nº 46/729/2014 ante el TEAR de Valencia, que la estimó mediante su resolución de 21 de abril de 2016 en la que manifestó lo siguiente:

"CUARTO: Cabe, en segundo lugar, examinar si la Administración ha motivado esta vez suficientemente la procedencia de la comprobación.

En la resolución original, la Administración afirmaba que la comprobación se iniciaba porque el valor de transacción de las mercancías declaradas distaba de forma notable del valor declarado para mercancías similares procedentes del mismo origen durante el trimestre anterior a la importación, a partir de un cálculo de tramos de unidades para los que se realizan los cálculos de precios medios.

En la nueva liquidación, evidentemente, el motivo por el que se realiza la comprobación sigue siendo el mismo. Sin perjuicio de remitirnos a la liquidación para el detalle, se incluye, tal y como hemos citado, una referencia las operaciones que se toman en consideración para determinar la anormalidad en el valor: se compara con operaciones realizadas en un ámbito temporal cercano a la importación a valorar, en particular, en el periodo de dos/tres meses naturales inmediatamente anteriores; se compra con mercancías con el mismo país de origen e idéntica clasificación arancelaria a nivel de diez dígitos, el tipo de declaración comparable, IM, es decir, declaración de inclusión en cualquier régimen aduanero de mercancías procedentes de un tercer país; y se acompaña un anexo en el que, con identificación expresa de los DUAS correspondiente y por detalle de tramos se exponen los comparables que arrojan la duda razonable que valora la aduana.

Este Tribunal entiende que la motivación anterior es indudablemente completa para determinar el valor de mercancías por referencia al valor de mercancías similares a las importadas; es más, se puede afirmar que es encomiable el detalle que ofrece el anexo sobre el origen de los datos, respetando la exigencia que el Tribunal Económico Administrativo Central ha planteado para la utilización de comparables que no puedan considerarse como secretos (Resolución de 05-09-2013, RG 3780/2011), permitiendo la adecuada defensa del contribuyente.

Ahora bien, **una cosa es que la valoración de las operaciones se haya realizado correctamente con arreglo al método de mercancías similares y otra distinta es que exista fundamento y además se haya dejado constancia en la resolución, mediante la oportuna motivación, que proceda acudir a la valoración por ese procedimiento.** No en vano debemos recordar que el recurrente presentó una declaración de valor fundada en el valor de transacción y que este método es el preferente para la valoración.

A este respecto, el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 181 BIS

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

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

A juicio de este Tribunal, el mencionado precepto resulta suficientemente claro en cuanto a la motivación que debe existir para acudir al procedimiento previsto en el artículo 181 bis del Reglamento transcrito, y éste no puede ser otro que la existencia de dudas razonables sobre el hecho de que el valor declarado no sea el importe total pagado o por pagar.

En el presente caso, como ya hemos dicho, la Administración ha razonado de forma completa la divergencia entre el valor declarado y el valor normal de mercancías similares, incluso la cuantificación con arreglo a dicho método se ha realizado de forma correcta, pero no ha encontrado (o al menos no ha reflejado) que existan dudas sobre el hecho de que el importador haya pagado una cantidad distinta a la declarada, lo que es la única circunstancia que le permitiría acudir a la valoración mediante la aplicación de un método alternativo al del valor de transacción de las mercancías importadas.

Por consiguiente, no cabe sino estimar la reclamación.

QUINTO: La estimación por el motivo anterior hace innecesario el pronunciamiento de este Tribunal sobre las restantes cuestiones de fondo, esto es, si el método elegido para determinar el valor es adecuado y si además se ha aplicado correctamente".

SEGUNDO: Contra dicha resolución del TEAR de Valencia, de 21 de abril de 2016, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

La Directora recurrente alega lo siguiente:

A) Para el TEAR es necesario fundamentar la existencia de dudas fundadas para acudir al procedimiento previsto en el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2

de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DACA), debiendo por ello la Administración motivar la *"existencia de dudas razonables sobre el hecho de que el valor declarado no sea el importe total pagado o por pagar"*. Y como en este caso, según el TEAR, la Administración no ha encontrado que existan dudas sobre el hecho de que el importador haya pagado una cantidad distinta a la declarada, única circunstancia que le permitiría acudir a la valoración mediante la aplicación de un método alternativo al del valor de transacción de las mercancías importadas, procede a estimar la reclamación anulando la liquidación impugnada. Subyace en esta argumentación una idea principal: independientemente de que esté correctamente motivado que el valor declarado es sustancialmente menor al valor medio de mercancías semejantes, ello no implica que existan dudas sobre el pago de cantidad distinta a la declarada, siendo necesario para poder acudir a los métodos alternativos que la Administración aporte elementos que acrediten el pago de una cantidad distinta. El TEAR, en la resolución recurrida, está interpretando el artículo 181 bis del Reglamento CEE 2454/93 (Referencia 4971/1993) en el sentido de que la autoridad aduanera no puede apartarse del valor de transacción como método de determinación del valor en aduana si no fundamenta la existencia de dudas fundadas sobre el hecho de que el importador haya pagado una cantidad distinta a la declarada, no siendo suficiente que tales dudas puedan ser el producto de constatar un valor declarado sustancialmente inferior al valor medio de mercancías de características análogas. Esta sería la única circunstancia que le permitiría acudir a un método alternativo al del valor de transacción de las mercancías importadas y ello con independencia de que el valor declarado resulte anormalmente bajo y de que no se aporte por el operador debida justificación.

B) Se considera errónea la interpretación realizada por el TEAR, que dejaría materialmente sin contenido el artículo 181 bis del Reglamento 2454/93 y se opone a la interpretación que del mismo ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Además, en la medida en que afecta a las potestades de control frente a la declaración de valores en aduana anormalmente bajos, es susceptible de afectar a cualquier declaración, de modo que el criterio de la resolución no se agota en el caso puntual en cuyo contexto se ha dictado, sino que puede afectar a multitud de actuaciones, tanto ya realizadas como las que puedan proceder en el futuro. Por tanto, resulta que el criterio establecido en la resolución trasciende del caso concreto planteado y es susceptible de reiteración en el futuro con nuevas anulaciones de deudas aduaneras comunicadas sobre la base de la concurrencia de dudas fundadas sobre el valor declarado en el sentido del artículo 181.Bis del Reglamento 2454/93. Desde este punto de vista, la resolución se considera también gravemente dañosa. Se dan por ello los presupuestos propios del recurso extraordinario de alzada para la

unificación de criterio, que permita adecuar las futuras resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales o locales y las actuaciones de la Administración tributaria a la doctrina que establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central, evitando con ello la posible consolidación de una doctrina de los tribunales económico-administrativos que este Departamento considera errónea y gravemente dañosa por los motivos que se desarrollan a continuación.

C) Respecto a los motivos en los que se basa el recurso, procede realizar una precisión previa, en el sentido de que el análisis jurídico se llevará a cabo sobre la base de la legislación vigente en el momento al que se refieren los hechos, básicamente el Reglamento CEE 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (Referencia 4481/1992), por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario y el Reglamento CEE 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario. Dicha legislación ha sido derogada por el Reglamento UE 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 (Referencia 16185/2013) por el que se establece el Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo, constituida por el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015 (Referencia 10/2016), por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013 (Referencia 16185/2013) con normas de desarrollo de determinadas disposiciones y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 (Referencia 20846/2015) por el que se establecen normas de desarrollo del Reglamento (UE) 952/2013 (Referencia 16185/2013), si bien la nueva regulación no modifica los aspectos sustanciales de la anterior y, en consecuencia, el criterio propuesto resulta también válido a la luz de la nueva regulación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 (Referencia 20846/2015).

D) Por lo que se refiere al fondo de la cuestión, la legislación de la Unión Europea, en línea con el acuerdo internacional y las directrices de la Organización Mundial de Aduanas en la materia, establece una regla general de determinación del valor en aduana en función del valor de transacción. En tanto representa la regla general, el valor de transacción resultará aplicable siempre que no concurra ninguna de las circunstancias establecidas en la propia legislación, que justifican la excepción de la regla general, y por ende la aplicación de los métodos secundarios. En definitiva, el sistema se basa en la introducción de una serie de reglas especiales que actúan a título de excepción a la general y cuya justificación hay que buscarla en la necesidad de garantizar que el valor en aduana refleje finalmente el verdadero valor económico de las mercancías, de modo que no procede aplicar el valor de transacción cuando concurren circunstancias que ponen en riesgo este objetivo. En el mismo sentido, se introducen ajustes a practicar sobre el valor de transacción bajo ciertas condiciones. Todo ello responde a la regla básica que en materia de valor en aduana

ha establecido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, presidida por la idea de que la determinación del valor en aduana debe responder a un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya el uso de valores arbitrarios o ficticios. Para ello se establece un sistema que reconoce prioridad al método basado en el valor de transacción y como tal es el que debe ser utilizado con mayor frecuencia, pero ello no es obstáculo para que se cumpla el objetivo principal del sistema de valoración en aduana, ya sea mediante la realización de ajustes sobre el mismo o bien mediante el recurso a los métodos secundarios.

E) El legislador comunitario ha establecido medidas concretas para evitar que la regla prioritaria del valor de transacción pueda traducirse en la asignación de un valor en aduana alejado del verdadero valor económico de las mercancías, a saber:

(i) La definición en el artículo 29.1 del Código Aduanero Comunitario del valor en aduana de las mercancías importadas como su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Asimismo, el CAC delimita una serie de condiciones como necesarias para que proceda la determinación del valor en aduana sobre la base del valor de transacción.

(ii) La introducción en los artículos 32 y 33 del Código Aduanero Comunitario de una serie de ajustes al valor de transacción, ya sea para incorporar al valor en aduana elementos que aportan valor a la misma pero que no se encuentran incluidos en el valor de transacción o bien para eliminar del mismo aquellos que estando incluidos en el valor de transacción no se correspondan realmente con el valor de la mercancía en el momento de su despacho.

(iii) Cuando el valor en aduana no pueda determinarse por el valor de transacción de las mercancías importadas el CAC prevé la determinación del mismo, sucesivamente, por los métodos contemplados en el apartado 2 de su artículo 30, letras a) a d), y si ello tampoco fuera posible, con arreglo a las disposiciones del artículo 31 de dicho Código. Existe por tanto una relación de subsidiariedad en la aplicación de dichas disposiciones para determinar el valor en aduana.

(iv) La introducción de una regla especial de control sobre la aplicabilidad del método del valor de transacción en el artículo 181 bis del Reglamento 2454/93, asociada a evitar el abuso de derecho que puede suponer la preferencia del valor de transacción si se declaran valores especialmente anormales. Así, en virtud de tal artículo, las autoridades aduaneras no están obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas tomando como base el método del valor de transacción, cuando se den las condiciones previstas en dicho artículo. En concreto, las condiciones son dos: que tengan dudas fundadas de que el valor declarado represente realmente el importe pagado o por pagar y que dichas dudas no resulten suficientemente aclaradas por el

operador una vez solicitadas las informaciones necesarias y oída la persona interesada. En tal caso, como se ha explicado previamente, cuando no se pueda determinar el valor en aduana de las mercancías importadas aplicando el artículo 29 de ese Código, por ser aplicable el artículo 181bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 (Referencia 4971/1993), dicho valor debe ser determinado aplicando los métodos alternativos de valor previstos en el Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992).

F) El punto de partida del artículo 181 bis del DACA es la concurrencia de dudas que, de acuerdo con la redacción de dicho artículo, deben ser "fundadas" y versar sobre si el "valor declarado representa el importe total pagado o por pagar ". Tales dudas pueden surgir precisamente por la declaración de un valor anormalmente bajo, según motiva adecuadamente la aduana y reconoce expresamente la resolución. No obstante, de la resolución se deduce que el TEAR considera que ello no implica que existan dudas sobre el pago de cantidad distinta a la declarada, introduciendo con ello una aparente distinción entre la declaración de un valor anormalmente bajo y el concepto de dudas fundadas a efectos del artículo 181.Bis. Dicha interpretación contradice la finalidad propia de la norma, precisamente vinculada a la aplicabilidad del método del valor de transacción, es decir el precio pagado o por pagar, de modo que desde el momento en que existen elementos objetivos, en particular la desviación significativa del valor declarado, que plantean dudas, las mismas deben entenderse, por definición y lógica sistemática interpretativa, referidas al precio pagado o por pagar. Lo contrario supone introducir una distinción no prevista en la normativa de la Unión Europea. Así lo confirma el propio tenor literal del artículo 181.Bis, apartado 1, en cuya virtud las dudas se refieren necesariamente al valor de transacción declarado, es decir, al precio pagado o por pagar por la mercancía. En definitiva, por lo que a las dudas fundadas se refiere, a juicio del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, no procede diferenciar como parece hacer la resolución entre la constatación de la declaración de un valor anormalmente bajo y la existencia de dudas fundadas respecto al valor de transacción. Por el contrario, la constatación motivada de que existe un valor declarado anormalmente bajo debe considerarse como duda fundada respecto al precio pagado o por pagar en el sentido del artículo 181.Bis, y como tal habilita a las autoridades aduaneras para desplegar el control establecido en dicho artículo y, en su caso, apartarse del método del valor de transacción en la determinación del valor en aduana. En este sentido se manifiesta la sentencia del TJUE de 16 de junio de 2016 recaída en el asunto C-291/15 (Referencia 60420/2016), de la que se infiere que la declaración de un valor anormalmente bajo en relación con las mercancías importadas se considera motivo suficiente para que las autoridades aduaneras alberguen dudas fundadas sobre la adecuación del valor declarado al verdadero valor de transacción o importe pagado o por pagar por las mercancías importadas. Dudar de la adecuación del valor declarado por las

mercancías a su valor de transacción equivale a dudar de la adecuación del valor declarado al precio pagado o por pagar por las mismas.

G) Por lo que se refiere al procedimiento, de la redacción del artículo 181.bis se deduce que su finalidad es, ante una duda fundada sobre si el precio declarado responde realmente al importe pagado o por pagar, permitir a las autoridades aduaneras apartarse de la determinación del valor en aduana a través del método de transacción. En base a ello, dicho artículo, lejos de exigir a las autoridades aduaneras que descubran el precio verdaderamente pagado por la mercancía o que el pago no se adecua al valor declarado, como sugiere la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, precisamente lo evita, pues faculta a dichas autoridades para rechazar dicho método y determinar el valor en aduana en base a los métodos alternativos de valoración previstos en el Código Aduanero. A estos efectos, no resulta determinante que existan documentos cuyo contenido se ajusta a la declaración ni la evidencia de que existen pagos distintos al valor consignado en la misma. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la correlación entre los documentos adjuntos a la declaración y el valor declarado es consustancial al propio procedimiento aduanero, en el que el operador debe necesariamente adjuntar a la declaración la factura sobre cuya base ha determinado el valor en aduana, de modo que por definición la documentación se ajustará al valor declarado. Dicho en otros términos, quedaría vacío de contenido el sistema del artículo 181.bis, cuyo objeto es la aclaración de las dudas sobre el valor declarado, si las dudas hubiesen de entenderse justificadas por la aportación de una factura ajustada al valor declarado. Lo mismo cabría afirmar respecto a documentos tales como el justificante de pago o el registro contable, pues son documentos que por definición han de ajustarse al valor declarado y por si mismos no excluyen que el valor real de la mercancía sea distinto al consignado en los mismos. Lo relevante del artículo 181 comentado es que, si el operador no demuestra la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas, permite a las autoridades aduaneras rechazar el método del valor de transacción y acudir al los métodos subsidiarios de determinación del valor en aduana. En este sentido cabe referirse a los apartados 40 y 41 de la Sentencia recaída en el Asunto nº 291/15, en los que se recuerda como el objeto del procedimiento es la adecuación del valor en aduana y no la exactitud de los documentos, la cual no es el elemento determinante sino únicamente uno de los factores a tener en cuenta por las autoridades aduaneras y en esa medida no impiden la posible concurrencia de dudas sobre el valor en aduana.

Termina la Directora solicitando de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije como criterio el que sigue:

"La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables constituyen dudas fundadas sobre la exactitud del valor en aduana declarado. La persistencia de tales dudas faculta a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado, y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado. Todo ello, de conformidad con lo previsto en el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario o, tras la derogación de dicho Reglamento, en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 (Referencia 20846/2015), por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 (Referencia 16185/2013) del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión".

TERCERO: En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso) no presentó alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, LGT).

SEGUNDO: *La cuestión controvertida consiste en determinar si, como sostiene la Directora recurrente, a los efectos del artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), la declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables constituye duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, es decir, sobre el importe pagado o por pagar por las mercancías importadas, de modo que la persistencia de tal duda faculta a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o*

pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado.

Para el TEAR la única circunstancia que permite acudir a la valoración mediante la aplicación de métodos alternativos al valor de transacción es que existan dudas fundadas sobre el hecho de que el importador haya pagado una cantidad distinta a la declarada. La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables no constituiría para el órgano económico-administrativo una duda fundada sobre el hecho señalado.

TERCERO: El Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre (Referencia 4481/1992), por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC) establece en los artículos 29 y siguientes, en su redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente expediente, lo que sigue sobre el valor en aduana:

Artículo 29.

"1.El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 32 y 33, (.....)".

Artículo 30.

"1.Cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del art. 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del ap. 2 de forma sucesiva, en ese orden hasta la primera de ellas que permita determinar dicho valor, salvo que deba invertirse el orden de aplicación de las letras c) y d) a petición del declarante. Sólo cuando el valor en aduana no se pueda determinar aplicando lo dispuesto en una letra dada se podrá aplicar la letra siguiente, según el orden establecido en el presente apartado.

2. Los valores en aduana determinados en aplicación del presente artículo serán los siguientes:

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

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

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

d) **valor calculado**, igual a la suma:

- del coste o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo efectuadas para producir las mercancías importadas;
- de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Comunidad;
- del coste o del valor de los elementos enumerados en la letra e) del ap. 1 del art. 32.

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

Artículo 31.

"1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los arts. 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 art. VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;
- del art. VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;
- y de las disposiciones del presente capítulo.

2. (...)"

Artículo 32.

"1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del art. 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) **los siguientes elementos**, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra,
- ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con la mercancía,

iii) el coste de embalaje, tanto de la mano de obra como de los materiales;

b) **el valor**, imputado de forma adecuada, **de los bienes y servicios que se indican a continuación**, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:

i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas,

ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas,

iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas,

iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Comunidad y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) **los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración**, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

d) **el valor de cualquier parte del producto de la reventa**, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor;

e) i) **los gastos de transporte y de seguro** de las mercancías importadas, y

ii) **los gastos de carga y de manipulación** asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

2. Cualquier elemento que según el presente artículo se sume al precio efectivamente pagado o por pagar se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.

3. **Para la determinación del valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo.**

4. A efectos del presente capítulo, por «comisiones de compra» se entenderán las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración.

5. No obstante lo dispuesto en la letra c) del ap. 1:

a) para determinar el valor en aduana, no se sumarán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los gastos relativos al derecho de reproducción de dichas mercancías importadas en la Comunidad, y

b) los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyan una condición de la venta para su exportación con destino a la Comunidad".

Artículo 33.

"El valor en aduana no comprenderá los siguientes elementos siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los gastos de transporte de las mercancías, tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad;

b) los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación, y relacionados con mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial;

c) los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y el comprador pueda demostrar previa solicitud:

- que tales mercancías se venden realmente al precio declarado como efectivamente pagado o por pagar, y

- que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el momento y país en el que tenga lugar la financiación;

d) los gastos relativos al derecho de reproducción en la Comunidad de las mercancías importadas;

e) las comisiones de compra;

f) derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías".

El artículo 181 bis del Reglamento CEE 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), que fija determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo que establece el Código Aduanero Comunitario, dispone:

Artículo 181 bis

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

2.Cuando las autoridades alberguen dudas en el sentido del apartado 1, podrán pedir informaciones complementariascon 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".

El artículo 178.4 del citado Reglamento dispone que:

"4. La presentación en la aduana de una declaración exigida conforme a lo dispuesto en el apartado 1 equivaldrá, sin perjuicio de la posible aplicación de disposiciones sancionadoras, a la asunción por la persona mencionada en el apartado 1 de la responsabilidad de:

- la exactitud e integridad de los elementos que figuren en la declaración;

- la autenticidad de los documentos presentados en apoyo de estos elementos y

- la presentación de toda información o documento adicionales necesarios para determinar el valor en aduana de las mercancías".

Pues bien, la cuestión aquí controvertida ha sido ya resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 16 de junio de 2016 (asunto C-291/15) (Referencia 60420/2016), concerniente a la interpretación del artículo 181 bis del Reglamento CEE nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993).

Se extrae de dicha sentencia lo siguiente:

a) Según reiterada jurisprudencia, la finalidad de la normativa de la Unión Europea relativa a la valoración en aduana es establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios.

b) En virtud del artículo 29 del CAC el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando

éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, sin perjuicio de los ajustes que deban efectuarse con arreglo a los artículos 32 y 33 de ese mismo Código.

c) El Tribunal de Justicia ha precisado que si bien el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana, dicho precio es un factor que debe ser eventualmente objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio. En efecto, el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico.

d) Cuando, no obstante, el valor en aduana no pueda determinarse por el valor de transacción de las mercancías importadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del CAC, la valoración en aduana se efectúa con arreglo a las disposiciones del artículo 30 de dicho Código, aplicando, sucesivamente, los métodos previstos en las letras a) a d) del apartado 2 de este último artículo.

e) Si tampoco resultara posible determinar el valor en aduana de las mercancías importadas sobre la base del artículo 30 del CAC, la valoración en aduana se efectuará con arreglo a las disposiciones del artículo 31 de dicho Código.

En lo que respecta a la interpretación del artículo 181 bis del Reglamento CEE nº 2454/93 (Referencia 4971/1993) dispone la sentencia lo que sigue:

a) Las autoridades aduaneras pueden, para calcular el valor en aduana, rechazar el precio declarado de las mercancías importadas y recurrir a métodos secundarios de valoración en aduana de las mercancías importadas, tales como los establecidos en los artículos 30 y 31 del Código aduanero si persisten sus dudas acerca de su valor de transacción tras haber solicitado que se aporte información o documentación adicional y haber proporcionado a la persona afectada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basan dichas dudas.

b) En el litigio principal la autoridad aduanera consideró que el valor de transacción declarado de las mercancías importadas era excepcionalmente bajo en relación con el valor estadístico medio de la importación de mercancías comparables (el precio declarado era inferior en más de un 50% al precio medio estadístico). En estas circunstancias, cabe considerar que una diferencia de precios como la apreciada parece suficiente para justificar las dudas que se le suscitaron a la autoridad aduanera y el hecho de que ésta no admitiera el valor en aduana declarado de las mercancías en cuestión.

c) Asimismo, consta que en el litigio principal las dudas que motivaron que dicha autoridad aplicara el artículo 181 bis del Reglamento de aplicación no se referían a la autenticidad de la factura comercial, sino a la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas. Pues bien, debe recordarse que, a efectos de la aplicación del artículo 181 bis del Reglamento de aplicación, la autenticidad de los documentos que acreditan el valor de transacción de las mercancías importadas no es el elemento determinante, sino que constituye uno más de los factores que las autoridades aduaneras deben tomar en consideración. De este modo, la autenticidad de esos documentos no es obstáculo para que las autoridades puedan albergar dudas acerca de la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas.

Concluye la sentencia que el artículo 181 bis del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica de las autoridades aduaneras, como la analizada en el litigio principal, que consiste en calcular el valor en aduana de las mercancías importadas basándose en el valor de transacción de mercancías similares, método contemplado en el artículo 30 del Código aduanero, cuando el valor de transacción declarado se considera anormalmente bajo en relación con los precios de compra estadísticos medios aplicados en la importación de mercancías similares, y ello a pesar de que las autoridades aduaneras no refuten ni pongan de otro modo en cuestión la autenticidad de la factura y del certificado de transferencia presentados para justificar el precio efectivamente pagado por las mercancías importadas, y sin que el importador, en respuesta al requerimiento formulado en ese sentido por la autoridad aduanera, aporte pruebas o información adicionales para demostrar la exactitud del valor de transacción declarado de esas mercancías.

De la sentencia citada se infiere, por tanto, que *la declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, es decir, sobre el importe pagado o por pagar por las mercancías importadas, de modo que la persistencia de tal duda puede facultar a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado.*

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL**

DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia,

ACUERDA:

Estimarlo, fijando como criterio:

La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, es decir, sobre el importe pagado o por pagar por las mercancías importadas, de modo que la persistencia de tal duda puede facultar a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado. Todo ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (Referencia 4481/1992) del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario o, tras la derogación de dicho Reglamento, en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 (Referencia 20846/2015), por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 (Referencia 16185/2013) del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión.