

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de enero de 2016

Asunto: C-430/14

Partes: *Valsts ieņēmumu dienests*, y *Artūrs Stretinskis*

Síntesis:

Procedimiento prejudicial - Unión aduanera - Código aduanero comunitario - Artículo 29, apartado 1, letra d) - Determinación del Valor en Aduana - Reglamento (CEE) nº 2454/93 (CAC) - Artículo 143, apartado 1, letra h) - Concepto de “personas vinculadas a efectos de la determinación del valor en aduana” - Vínculos de parentesco entre el comprador, persona física, y el directivo de la sociedad vendedora.

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada.

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) aborda la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento (CEE) nº 2454/93, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 regulador del Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 46/1999, de 8 de enero de 1999 (DO L 10, p. 1) (en lo sucesivo, Reglamento nº 2454/93).

La petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Stretinskis y la Administración tributaria letona (*Valsts ieņēmumu dienests*) en relación con la determinación del valor en aduana de mercancías importadas de Estados Unidos para despacharlas a libre práctica en el territorio de la Unión Europea.

El origen del litigio debemos situarlo entre los años 2008 y 2010, período en el que el Sr. Stretinskis importó de los Estados Unidos ropa usada para despacharla a libre práctica en el territorio de la Unión Europea. En los documentos administrativos únicos que elaboró con este propósito, el Sr. Stretinskis calculó el valor en aduana de

estas mercancías con arreglo al método del valor de transacción, partiendo del precio total indicado en las facturas emitidas por *Latcars LLC* y *Dexter Plus LLC* (en adelante, designadas como “sociedades vendedoras”) y del coste del transporte por vía marítima.

Tras examinar los documentos facilitados por el Sr. Stretinskis y llevar a cabo una inspección de los locales comerciales de éste, la Administración tributaria letona expuso sus dudas acerca de la exactitud de los valores declarados habida cuenta de que el administrador de las sociedades vendedoras era el hermano del Sr. Stretinskis. Al considerar que se trataba de personas vinculadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, la Administración tributaria, mediante resolución de 22 de julio de 2010, realizó una nueva determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo al artículo 31 del Código aduanero.

Por su parte, el Sr. Stretinskis interpuso ante el órgano jurisdiccional competente de lo contencioso-administrativo de primera instancia un recurso solicitando la anulación de esta resolución, el cual fue desestimado. Sin embargo, el órgano jurisdiccional que conoció el asunto en apelación, decidió estimar el recurso presentado por el Sr. Stretinskis al considerar que las dudas de la Administración tributaria sobre la exactitud de los valores declarados en aduana en relación con las mercancías en cuestión no eran suficientemente fundadas, ya que, en circunstancias como las que concurrían en el litigio principal, sólo cabía apreciar la existencia de una vinculación familiar en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, en caso de que el hermano del Sr. Stretinskis fuera el propietario de las sociedades vendedoras, extremo éste que la Administración no verificó.

Frente a esta sentencia, la Administración tributaria letona interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (*Augstākā tiesa*) alegando que el órgano jurisdiccional competente de lo contencioso-administrativo que conoció del recurso de apelación debía haber considerado que el Sr. Stretinskis y el administrador de las sociedades vendedoras eran personas vinculadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93.

Por su parte, el Tribunal Supremo, al considerar que la solución del litigio principal dependía de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) *¿Ha de interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento [nº 2454/93] en el sentido de que se refiere no sólo a situaciones en las que las partes de la transacción sean únicamente personas físicas, sino también a situaciones en las que exista una relación familiar o de parentesco entre un directivo de una de las partes (persona jurídica) y la otra parte de la transacción (persona física) o un directivo de ésta (en el caso de que sea una persona jurídica)?*
- 2) *Si la respuesta es afirmativa, ¿debe el órgano jurisdiccional que conoce del asunto llevar a cabo un examen en profundidad de las circunstancias del caso en lo que respecta a la influencia real de la persona física de que se trate en la persona jurídica?”*

2. Comentario

Básicamente, el TJUE analiza las disposiciones del CAC que permiten a las autoridades aduaneras revisar el valor transaccional de las mercancías declarado por el sujeto pasivo en situaciones de operaciones entre sujetos vinculados a efectos de determinar si tal circunstancia ha afectado al valor declarado a efectos aduaneros. En el

caso que nos ocupa se plantea si cabe aplicar tal regulación en casos donde el comprador (persona física) y el vendedor (persona jurídica) no están vinculados directamente sino que un pariente del comprador desarrolla funciones gerenciales en sede del vendedor que potencialmente pueden influir en el precio de venta de las mercancías en beneficio del comprador.

El Tribunal comenzó reconduciendo las dos cuestiones prejudiciales planteadas por Tribunal Supremo letón a una sola cuestión acerca de si el artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93 (CAC) debía interpretarse en el sentido de que un comprador, persona física, y un vendedor, persona jurídica, cuyo directivo es el hermano del comprador, deben ser consideradas como personas vinculadas en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero.

A este respecto, el Tribunal recordó que, en virtud del artículo 29, apartado 1, de dicho Código, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, 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. No obstante, resulta del propio artículo 29, apartados 1, letra d), y 2, del citado Código que, cuando exista vinculación entre comprador y vendedor, sólo se admitirá el valor de transacción cuando esa vinculación no haya influido en el precio de venta.

Por su parte, el artículo 143, apartado 1, del Reglamento nº 2454/93 enumera de forma restrictiva los supuestos en los que cabe apreciar que las personas se encuentran vinculadas a efectos de la aplicación del artículo 29 del Código aduanero. Así, entre otros supuestos, se consideran vinculadas, en virtud del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, las personas que son miembros de la misma familia. Dentro de esta categoría, el citado precepto hace referencia explícita a los “hermanos y hermanas (carnales, consanguíneos o uterinos)”.

Sobre la base del tenor literal del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, el Tribunal reconoce que *a priori* los vínculos contemplados en el mismo unen a personas físicas, mientras que, en el litigio principal, el vendedor de las mercancías en cuestión es una persona jurídica. Sin embargo, el propio Tribunal se apresura a matizar que el citado precepto constituye una disposición de aplicación del título II, capítulo 3, del Código aduanero, con la rúbrica “Valor en aduana de las mercancías”, del cual forma parte el artículo 29 de dicho Código, y, por consiguiente, debe interpretarse tomando en consideración el sistema de esas disposiciones y el objetivo perseguido por las mismas.

En este sentido, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (*vid.* la STJUE de 12 de diciembre de 2013, asunto C-116/12, *Christodoulou y otros*, ap.36 y la jurisprudencia allí citada). Asimismo, conviene resaltar que, si bien con arreglo al artículo 29 del Código aduanero, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, los apartados 1, letra d), y 2, de ese artículo se dirigen a garantizar que el valor en aduana refleje el valor económico real de las mercancías importadas y no quede determinado de manera arbitraria o ficticia (*vid.*, entre otras, la STJUE de 19 de marzo de 2009, asunto C-256/07, *Mitsui & Co. Deutschland*, ap.20). A tal efecto, las autoridades aduaneras están facultadas para examinar el precio indicado por el declarante y para rechazarlo si consideran que éste ha sido influido por los vínculos existentes entre las partes de la transacción (*vid.* STJUE de 28 de febrero de 2008, asunto C-263/06, *Carboni e derivati*, ap.37).

Precisamente en este contexto debe inscribirse el artículo 143, apartado 1, del Reglamento nº 2454/93 cuando enumera, de conformidad con el artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, las situaciones en las cuales resulta probable que el precio de venta de las mercancías de que se trate haya quedado influido por los vínculos existentes entre las partes de la transacción, entre las que se encuentran aquellas situaciones en las que dichas partes son miembros de la misma familia.

Pues bien, sobre la base de estas consideraciones, entiende el Tribunal que el riesgo de que las personas con relación de parentesco influyan en el precio de las mercancías importadas también existe en caso de que el vendedor sea una persona jurídica en el seno de la cual un pariente del comprador puede influir en el precio de venta en beneficio de este último. De este modo, excluir categóricamente que un comprador y un vendedor puedan considerarse personas vinculadas, en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, por la razón de que una de las partes del contrato de compraventa es una persona jurídica, puede menoscabar el efecto útil del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero. En tales casos, afirma el Tribunal, las autoridades aduaneras quedarían privadas de la posibilidad de examinar, en aplicación del artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, las circunstancias propias de la venta de que se trate, aunque existan razones para suponer que los vínculos de parentesco existente entre el comprador y un miembro de la persona jurídica vendedora han podido influir sobre el valor de transacción de las mercancías importadas.

En definitiva, el Tribunal llegó a la conclusión de que, cuando, en circunstancias como las del litigio principal, una persona física dispone, en el seno de una persona jurídica, de la facultad de influir en el precio de venta de mercancías importadas en beneficio de un comprador al que le une una relación de parentesco, la circunstancia de que el vendedor sea una persona jurídica no impide que el comprador y el vendedor de esas mercancías puedan considerarse vinculados en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero. Para apreciar si el pariente del comprador dispone de dicha facultad en el seno de la persona jurídica vendedora, las autoridades aduaneras deberán tomar en consideración elementos tales como las funciones que ejerce dentro de esta persona jurídica o, en su caso, la circunstancia de que éste sea el único que ejerce una actividad dentro de la misma. Asimismo, según el Tribunal, corresponde a las autoridades aduaneras competentes, con arreglo al artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, examinar, cuando sea necesario, las circunstancias propias de la venta en cuestión y aceptar el valor de transacción cuando los vínculos, como los existentes en el litigio principal, no han influido en el precio de venta de las mercancías importadas.

A este respecto, cabe traer a colación la posición adoptada a este respecto por el AG (Sr.P.Mengozzi) en sus conclusiones, donde indicó que, a los efectos de la aplicación del art.29 del CAC, las autoridades aduaneras únicamente podrían excluir la utilización del método de valoración transaccional tras haber notificado al deudor las razones que fundamentan la influencia del vínculo familiar sobre el precio de mercancías declarado. Junto a esta limitación de la discrecionalidad administrativa y fijación de la carga de la prueba, el AG estableció una suerte de marco de buena gobernanza administrativa en el sentido de que el comprador debe tener oportunidad de alegar y demostrar la ausencia de influencia del vínculo familiar sobre el precio.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal declaró que:

“El artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999, debe interpretarse en el sentido de que un comprador, persona física, y un vendedor, persona jurídica, en el seno de la cual un pariente de ese comprador dispone efectivamente de la facultad de influir en el precio de venta de dichas mercancías en beneficio de dicho comprador, deben considerarse personas vinculadas en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996”.

