



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 12 de octubre de 2017\*

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Código aduanero comunitario — Artículo 29 — Importación de vehículos — Determinación del valor en aduana — Artículo 78 — Revisión de la declaración — Artículo 236, apartado 2 — Devolución de los derechos de importación — Plazo de tres años — Reglamento (CEE) n.º 2454/93 — Artículo 145, apartados 2 y 3 — Riesgo de defecto — Plazo de doce meses — Validez»

En el asunto C-661/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 4 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de diciembre de 2015, en el procedimiento entre

**X BV**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits, A. Borg Barthet (Ponente) y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de noviembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X BV, por los Sres. L.E.C. Kanters, E.H. Mennes y L.G.C.A. Pfennings;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Grønfeldt y los Sres. M. Wasmeier y F. Wilman, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de marzo de 2017;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, por una parte, la interpretación del artículo 29, apartados 1 y 3, y del artículo 78 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 lo sucesivo, «Código aduanero»), y del artículo 145, apartado 2, 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 n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), tal como lo modificó el Reglamento (CE) n.º 444/2002 de la Comisión, de 11 de marzo de 2002 (DO 2002, L 68, p. 11) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), y, por otra parte, la validez del artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre X BV y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos), en relación con la desestimación por éste de las peticiones de devolución de aquél de los derechos de aduana relativos a ciertos vehículos.

### Marco jurídico

- 3 El artículo 29 del Código aduanero establece en sus apartados 1 y 3:  

«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 artículos 32 y 33, siempre que:

  - a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que:
    - impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad,
    - limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o
    - no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
  - b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración;
  - c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del artículo 32; y
  - d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.

[...]

3.

- a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por

el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. El pago no tendrá que hacerse necesariamente en efectivo; podrá efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y directa o indirectamente;

- b) Las actividades, incluidas las relativas a la comercialización, que emprenda el comprador por su propia cuenta, distintas de aquellas para las que el artículo 32 prevé un ajuste, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que le benefician o que han sido emprendidas con su consentimiento, y su coste no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.»

4 A tenor del artículo 78 del mismo Código:

«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 éstas 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.»

5 El artículo 236 del Código aduanero es del siguiente tenor:

«1. Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que, en el momento en que se pagaron, su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

Se procederá a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que, en el momento en que se contrajeron, su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

No se concederá ninguna devolución ni condonación cuando los hechos que hayan dado lugar al pago o a la contracción de un importe que no era legalmente debido, sean el resultado de una maniobra del interesado.

2. La devolución o la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Este plazo se prorrogará si el interesado aporta la prueba de que no pudo presentar su solicitud en dicho plazo por caso fortuito o de fuerza mayor.

Las autoridades aduaneras procederán de oficio a la devolución o a la condonación cuando comprueben por sí mismas, durante este plazo, la existencia de cualquiera de los casos descritos en los párrafos primero y segundo del apartado 1.»

6 El artículo 238, apartados 1 y 4, de dicho Código dispone:

«1. Se procederá a la devolución o a la condonación de los derechos de importación en la medida en que se pruebe que el importe contraído en concepto de tales derechos corresponda a mercancías incluidas en el régimen aduanero de que se trata y rechazadas por el importador por defectuosas o no conformes con las estipulaciones del contrato que haya dado lugar a la importación de estas mercancías [...]

[...]

4. La devolución o condonación de los derechos de importación por los motivos indicados en el apartado 1 se concederá previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

[...]»

7 El artículo 145 del Reglamento de aplicación establece:

«[...]

2. Tras el despacho a libre práctica de las mercancías, la modificación por el vendedor, en favor del comprador, del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías podrá tomarse en consideración para la determinación del valor en aduana de conformidad con el artículo 29 del código cuando se demuestre a satisfacción de las autoridades aduaneras:

- a) que las mercancías eran defectuosas en el momento mencionado en el artículo 67 del código;
- b) que el vendedor efectuó la modificación de conformidad con las condiciones contractuales sobre la garantía contenidas en el contrato de venta concluido antes del despacho a libre práctica de las mercancías, y
- c) que, en el contrato de venta pertinente, no se tuvo ya en cuenta la naturaleza defectuosa de las mercancías.

3. El precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, modificado conforme al apartado 2, sólo podrá tenerse en cuenta si esta modificación tiene lugar en un plazo de 12 meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de las mercancías.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 8 X compra automóviles a un fabricante establecido en Japón y los despacha a libre práctica en el territorio de la Unión Europea. X vende los automóviles a concesionarios, que posteriormente los revenden a usuarios finales.
- 9 En agosto de 2007, X declaró para su despacho a libre práctica vehículos particulares de tipo A (en lo sucesivo, «coches tipo A») y vehículos particulares de tipo D (en lo sucesivo, «coches tipo D»). En marzo de 2008, declaró para su despacho a libre práctica vehículos particulares de tipo C (en lo sucesivo, «coches tipo C»). El valor en aduana de estos tres tipos de vehículos se determinó de conformidad con el artículo 29 del Código aduanero sobre la base del precio de compra que X pagó al fabricante. X abonó los derechos de aduana fijados por el Inspecteur van de Belastingdienst/Douane (inspector del servicio tributario/aduanas, Países Bajos; en lo sucesivo, «Inspector»).

- 10 Tras el despacho a libre circulación de los coches tipo A, el fabricante pidió a X que instara a todos los propietarios de coches de este tipo a que concertaran una cita con el concesionario para sustituir gratuitamente el embrague de dirección. X reembolsó a los concesionarios los gastos relativos a dicha sustitución. Posteriormente, el fabricante reembolsó esos gastos a X en virtud de la obligación de garantía que figura en el contrato de venta celebrado con él. Esa devolución tuvo lugar en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de los coches tipo A.
- 11 Tras ser puestos en circulación, los coches tipo D y tipo C presentaron fallos en la bisagra de la puerta y en la junta de estanqueidad, respectivamente. Los concesionarios afectados repararon dichos fallos durante 2010 en virtud de la garantía que prestan. X reembolsó nuevamente los gastos relativos a esas reparaciones a los concesionarios sobre la base de la obligación de garantía que figura en el contrato de compraventa celebrado con ellos. Posteriormente, el fabricante reembolsó esos gastos a X en virtud de una obligación de garantía derivada del contrato de compraventa celebrado con él.
- 12 Mediante escrito de 10 de mayo de 2010, X solicitó, con arreglo al artículo 236 del Código aduanero, la devolución parcial de los derechos de aduana que había abonado correspondientes a los coches tipo A, C y D. Esta solicitud se basaba en que el valor en aduana de todos los coches afectados resultó *a posteriori* inferior al valor en aduana inicial. A su juicio, la diferencia entre el valor en aduana inicial y el valor en aduana real correspondía al importe de la devolución que le había abonado el fabricante por cada coche.
- 13 El Inspector consideró que esa solicitud tenía por objeto una modificación por el fabricante, en favor de X, del precio efectivamente pagado por los coches en cuestión, en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación. No obstante, la desestimó con respecto a los coches tipo A alegando que no eran «defectuosos» en el sentido de dicha disposición. Por lo que respecta a los coches tipo D y C, el Inspector también desestimó la solicitud de devolución de los derechos de aduana alegando que había expirado el plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de importación en el que debe tener lugar el pago por el vendedor al comprador — plazo establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación—.
- 14 El Rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primera Instancia de Holanda Septentrional, Países Bajos), que conoció del asunto en primera instancia, desestimó el recurso interpuesto por X que tenía por objeto las resoluciones desestimatorias adoptadas por el Inspector. En particular, declaró que X no había probado que, en la fecha de aceptación de la declaración de importación, los coches tipo A fueran «defectuosos», en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, puesto que, según dicho tribunal, no basta acreditar «el riesgo o la posibilidad de que haya un defecto» para aplicar dicha disposición.
- 15 El tribunal remitente, que conoce del asunto en casación, se pregunta, en primer lugar, por lo que respecta a los coches tipo A, acerca del alcance exacto del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación. Indica al respecto que el reembolso por el fabricante de los gastos relativos a la sustitución del embrague de dirección de esos coches corresponde a una reducción del precio de compra, una vez importados, y que esta reducción resulta de apreciar que dichos coches tenían un defecto de fabricación, de modo que cabía que el embrague se estropeará con el uso. En estas circunstancias, el fabricante lo sustituyó por precaución en todos los vehículos afectados.
- 16 El tribunal remitente indica, de conformidad con el parecer del Inspector, y remitiéndose al Compendio de textos relativos al valor en aduana, que el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación puede aplicarse únicamente a supuestos en los que se acredite *a posteriori* que, en la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica, la mercancía era efectivamente defectuosa. No obstante, ese tribunal también estima que esa disposición puede interpretarse en un

sentido más amplio y aplicarse al supuesto en que se acredite que, en la fecha de aceptación de dicha declaración, existía el riesgo —ligado a la fabricación— de que las mercancías importadas efectivamente se estropearan.

- 17 Si el Tribunal de Justicia declara que el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación no es aplicable en el caso de autos, el tribunal remitente se pregunta entonces si, con arreglo a la sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167), el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero, en relación con su artículo 78, no obliga a considerar que la reducción del precio inicialmente acordado —que el fabricante concedió a X— es una disminución del valor en aduana de los coches tipo A. Si se aprecia, una vez importada una mercancía, que, en la fecha de esa importación, cabía que la mercancía en cuestión se estropeará antes de que transcurriera el plazo de garantía, de modo que no pudiera usarse, ello tendría repercusiones negativas en su valor económico y, por tanto, en su valor en aduana.
- 18 En segundo lugar, por lo que respecta a los coches tipo C y D, el tribunal remitente se pregunta sobre la validez del plazo de doce meses establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación.
- 19 En el caso de autos, señala que el fabricante reembolsó a X los gastos relativos a la reparación de las piezas defectuosas de los coches de ambos tipos, con arreglo a una obligación contractual de garantía, lo que debe considerarse una modificación del precio pagado por los coches en cuestión. No obstante, afirma que no cabe tener en cuenta esta modificación al determinar el valor en aduana, puesto que no tuvo lugar en el plazo de doce meses establecido en dicho artículo 145, apartado 3.
- 20 Pone de relieve que los motivos que llevaron a establecer ese plazo no resultan con claridad de los considerandos del Reglamento de aplicación. Al respecto, remite a la sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero constituye la base de la devolución o de la condonación de los derechos de aduana. Por tanto, el tribunal remitente se pregunta si el plazo de doce meses establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación se adecua al artículo 29 del Código aduanero, en relación con su artículo 78, puesto que estas disposiciones no establecen ningún plazo para los ajustes del valor en aduana tras la modificación del precio, y al artículo 236 del mismo Código, dado que establece un plazo de tres años para presentar las peticiones de devolución de los derechos de aduana.
- 21 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «1) a) ¿Debe interpretarse el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero, en el sentido de que la regla que establece es también aplicable en el supuesto de que se compruebe que, en el momento de aceptación de la declaración para una determinada mercancía, existía el riesgo, ligado a la fabricación, de que se estropeará con el uso una parte de la mercancía, y el vendedor, para cumplir una obligación contractual de garantía con respecto al comprador, conceda a éste una reducción del precio en forma de devolución de los gastos por él asumidos para ajustar la mercancía de tal modo que se excluya el riesgo citado?
  - b) En caso de que la regla establecida en el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación no sea aplicable al supuesto antes mencionado, ¿basta simplemente lo dispuesto en el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero, en relación con el artículo 78 de éste, para disminuir el valor en aduana declarado una vez concedida la reducción del precio a que se refiere el apartado anterior?

- 2) El requisito establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación respecto a la modificación del valor en aduana que prevé, consistente en que la modificación del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías debe tener lugar en un plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica, ¿se opone a lo dispuesto en los artículos 78 y 236 del Código aduanero, en relación con el artículo 29 de éste?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

- 22 Mediante su primera cuestión prejudicial, letra a), el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que se ha comprobado que, en la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de una mercancía, existía el riesgo, ligado a la fabricación, de que la misma se estropease con el uso, y en la que el vendedor ha concedido por ello, cumpliendo una obligación contractual de garantía con respecto al comprador, una reducción del precio en forma de devolución de los gastos asumidos por éste para adaptar la mercancía con la finalidad de excluir dicho riesgo.
- 23 El tribunal remitente se pregunta, en concreto, sobre el alcance del carácter «defectuoso» que deben revestir las mercancías importadas, en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, para que la modificación por el vendedor en favor del comprador del precio efectivamente pagado por ellas pueda ser tenida en cuenta para determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 29 del Código aduanero.
- 24 De entrada, procede precisar que consta que los coches tipo A, como consecuencia de su fabricación, estaban expuestos a que su embrague de dirección pudiera fallar.
- 25 Es necesario señalar que el Reglamento de aplicación no define el concepto de «mercancía defectuosa» ni contiene ninguna remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y alcance de dicho concepto.
- 26 En estas circunstancias, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la Unión y respetar el principio de igualdad procede dar a dicho concepto una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 3 de septiembre de 2014, Deckmyn y Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, apartado 14).
- 27 Por consiguiente, la determinación del significado y del alcance del concepto «mercancía defectuosa» debe efectuarse, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencias de 22 de diciembre de 2008, Wallentin-Hermann, C-549/07, EU:C:2008:771, apartado 17, y de 22 de noviembre de 2012, Probst, C-119/12, EU:C:2012:748, apartado 20).
- 28 En su sentido habitual en el lenguaje corriente, el concepto de «mercancía defectuosa» designa, como observó la Comisión Europea, cualquier mercancía que no presente las características que legítimamente cabe esperar, teniendo en cuenta su naturaleza y todas las circunstancias pertinentes. De este modo, el término «defectuoso» califica una mercancía que carece de las características exigidas o que es imperfecta.

- 29 Esta definición también se corresponde con la de producto defectuoso prevista en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 85/374/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de responsabilidad por los daños causados por productos defectuosos (DO 1985, L 210, p. 29; EE 13/19, p. 8). De conformidad con dicha disposición, un producto es defectuoso cuando no ofrece la seguridad que legítimamente cabe esperar teniendo en cuenta todas las circunstancias, en particular la presentación del producto, el uso que razonablemente pudiera esperarse del mismo y el momento en que dicho producto se puso en circulación.
- 30 En las circunstancias propias del litigio principal, a la luz de la naturaleza de las mercancías importadas (coches) y de la pieza de que se trata (embrague de dirección), es legítimo y razonable exigirles un elevado nivel de seguridad habida cuenta de los importantes riesgos para la integridad física y la vida de los conductores, de los pasajeros y de terceros que se derivan de su uso, como indicó el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones. Esta exigencia de seguridad no queda satisfecha si existe un riesgo de fallo del embrague de dirección ligado a la fabricación, de modo que dichas mercancías no presentan las características que legítimamente cabe esperar y deben considerarse, por tanto, defectuosas.
- 31 En tales circunstancias, el riesgo de que exista un defecto ligado a la fabricación de mercancías, como los coches, implica que esas mercancías sean «defectuosas», en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, desde su fabricación y, por tanto, *a fortiori*, en el momento de su importación en el territorio de la Unión.
- 32 Los objetivos y el contexto en el que se integra esta disposición corroboran esta interpretación del carácter «defectuoso», en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación.
- 33 En efecto, por lo que respecta al objetivo perseguido, según reiterada jurisprudencia, la normativa de la Unión relativa 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 (sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 34 Por lo que respecta al contexto en el que se integra el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, hay que recordar que esta disposición concreta la regla general establecida en el artículo 29 del Código aduanero (sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 27).
- 35 Con arreglo al citado artículo 29, el valor en aduana de las mercancías importadas estará constituido por su valor de transacción, concretamente, 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, no obstante, de los ajustes que deban realizarse de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de ese mismo Código.
- 36 A este respecto, 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 eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 37 En efecto, el valor en aduana 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 (sentencia de 15 de julio de 2010, Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 38 Pues bien, la existencia de un riesgo de que una mercancía, por motivos de fabricación, falle al utilizarse disminuye, como tal y con independencia de que el riesgo se materialice, el valor económico de esa mercancía, como indicó el Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones.
- 39 El comentario n.º 2 del Compendio de textos relativos al valor en aduana al que se refiere el tribunal remitente no puede desvirtuar la conclusión que figura en el apartado 31 de la presente sentencia puesto que, además de su carácter jurídicamente no vinculante, la situación a la que remite ese comentario es distinta de la controvertida en el litigio principal, en la que existía un riesgo, ligado a la fabricación, de que todos los vehículos se estropearan efectivamente con el uso, riesgo que exigía la sustitución del embrague de dirección de todos los vehículos afectados.
- 40 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra a), que el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 29, apartados 1 y 3, del Código aduanero, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que se ha comprobado que, en la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de una mercancía, existía el riesgo, ligado a la fabricación, de que la misma se estropease con el uso, y en la que el vendedor ha concedido por ello, cumpliendo una obligación contractual de garantía con respecto al comprador, una reducción del precio en forma de devolución de los gastos asumidos por éste para adaptar la mercancía con la finalidad de excluir dicho riesgo.
- 41 De ello se infiere que no procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra b), planteada subsidiariamente por el tribunal remitente.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 42 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación, en la medida en que establece un plazo de doce meses, a contar desde la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de las mercancías, en el que debe haber tenido lugar la modificación del precio efectivamente pagado o por pagar, es inválido con arreglo al artículo 29 del Código aduanero, en relación con sus artículos 78 y 236.
- 43 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a la conformidad del artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación con el Código aduanero ya que, cuando el ajuste del valor en aduana de las mercancías importadas resulta de una modificación del precio con arreglo al artículo 145, apartado 2, de dicho Reglamento, dicho artículo implica reducir el plazo de tres años, establecido en el artículo 236, apartado 2, del Código aduanero, en el que puede realizarse la petición de devolución de derechos de aduana.
- 44 Procede señalar que el Reglamento de aplicación se adoptó sobre la base del artículo 247 del Código aduanero, tal como lo modificó el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000 (DO 2000, L 311, p. 17), que recoge una disposición, en esencia equivalente, al artículo 249 de ese Código. El citado artículo 247 constituye una base de habilitación suficiente para permitir a la Comisión adoptar las normas de desarrollo de dicho Código (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, apartado 35, y de 8 de marzo de 2007, Thomson y Vestel France, C-447/05 y C-448/05, EU:C:2007:151, apartado 23).
- 45 Resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la Comisión está facultada para aprobar todas las normas de desarrollo necesarias o útiles para la ejecución de la normativa de base, siempre que no sean contrarias a ésta o a la normativa de desarrollo del Consejo de la Unión Europea (véase, en particular, la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, apartado 36 y jurisprudencia citada). A este respecto, la Comisión dispone de cierto margen de

apreciación (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 2007, Thomson y Vestel France, C-447/05 y C-448/05, EU:C:2007:151, apartado 25, y de 13 de diciembre de 2007, Asda Stores, C-372/06, EU:C:2007:787, apartado 45).

- 46 No obstante, en el caso de autos, por lo que respecta al carácter necesario o útil del plazo de doce meses establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación, debe señalarse que no pueden acogerse las alegaciones formuladas por la Comisión al respecto.
- 47 En efecto, en primer lugar, la Comisión estima que dicho plazo es útil, incluso necesario, para aplicar el artículo 29 del Código aduanero ya que permite luchar contra el riesgo de error o fraude al aplicar el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, habida cuenta de la dificultad de determinar en qué momento queda acreditado el fallo.
- 48 Pues bien, procede señalar al respecto que el primero de los requisitos materiales expuestos en dicha disposición establece que ha de demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías eran defectuosas en el momento de la aceptación de la declaración de su despacho a libre práctica.
- 49 En estas circunstancias, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, no resulta útil ni necesario supeditar el ajuste del valor en aduana al requisito adicional de que la modificación del precio se produzca en un plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica.
- 50 En segundo lugar, la Comisión alega la necesidad de garantizar la seguridad jurídica y la aplicación uniforme del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación.
- 51 Procede señalar al respecto que, en virtud del artículo 236, apartado 2, del Código aduanero, toda petición de devolución o condonación de los derechos de importación deberá presentarse ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor. En otras palabras, si un deudor tiene derecho a una devolución tras un ajuste del valor en aduana de las mercancías que importó con arreglo al artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, esa devolución de los derechos de aduana sólo se realizará en la medida en que la petición se haya presentado en el plazo de tres años establecido en el artículo 236, apartado 2, del Código aduanero, al igual que cualquier otra petición presentada con arreglo a dicho artículo 236.
- 52 Por tanto, es difícil concebir por qué motivo, en caso de una petición de devolución basada en el carácter defectuoso de una mercancía, en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, ese plazo no garantiza un nivel adecuado de seguridad jurídica y uniformidad en favor de las administraciones aduaneras de los Estados miembros, al igual que las peticiones de devolución basadas en otros motivos y realizadas en virtud del artículo 236 del Código aduanero.
- 53 En tercer lugar, tampoco puede prosperar la alegación basada en el paralelismo entre el plazo fijado en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación y el plazo, de idéntica duración, establecido en el artículo 238, apartado 4, del Código aduanero.
- 54 En efecto, el artículo 238, apartado 4, del Código aduanero se refiere a una situación distinta de la contemplada en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación, pues se refiere a la devolución o condonación de los derechos de importación cuando el importador rechaza las mercancías alegando que son defectuosas o no conformes con las estipulaciones del contrato. En cambio, en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación se parte de que el comprador desconoce la existencia de un fallo que afecta a las mercancías en el momento de la importación.

- 55 De ello resulta que el plazo de doce meses establecido en el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación no resulta necesario ni útil para aplicar el Código aduanero.
- 56 En cualquier caso, por lo que respecta a la conformidad del artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación con el Código aduanero, hay que señalar que esta disposición es contraria al artículo 29 de dicho Código, en relación con su artículo 78 y con su artículo 236, apartado 2.
- 57 En efecto, procede recordar, como resulta de los apartados 34 y 35 de la presente sentencia, que el artículo 29 del Código aduanero establece la regla general de que el valor en aduana de las mercancías importadas debe corresponderse con su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, y que esta regla general fue concretada en el artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación.
- 58 De la sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167), apartado 36, se desprende que el artículo 145, apartados 2 y 3, del Reglamento de aplicación, en los términos introducidos por el Reglamento n.º 444/2002, no se aplica a situaciones nacidas con anterioridad a la entrada en vigor de este último Reglamento debido a que dicha disposición defraudaría la confianza legítima de los agentes económicos afectados. El Tribunal de Justicia consideró que así ocurría en la medida en que las autoridades aduaneras competentes venían aplicando el plazo general de tres años previsto en el artículo 236, apartado 2, del Código aduanero en caso de modificación, después de su importación, del valor de transacción de las mercancías debido a su carácter defectuoso, a efectos de la determinación de su valor en aduana.
- 59 Ahora bien, el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación dispone que la modificación del precio conforme al apartado 2 de dicho artículo sólo podrá tenerse en cuenta para determinar el valor en aduana si esa modificación tiene lugar en un plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica. En consecuencia, si tal modificación del precio tiene lugar transcurrido el plazo de doce meses establecido en el mencionado artículo 145, apartado 3, el valor en aduana de las mercancías importadas no se corresponderá con su valor de transacción en el sentido del artículo 29 del Código aduanero y el valor ya no podrá ajustarse.
- 60 De ello resulta, como indicó el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, que, en contra de lo dispuesto en el artículo 29 del Código aduanero, el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación da lugar a la determinación de un valor en aduana que no se corresponde con el valor de transacción de la mercancía modificado después de su importación.
- 61 Ha de recordarse también que el artículo 78 del Código aduanero permite a las autoridades aduaneras proceder a la revisión de la declaración de aduana a petición del declarante presentada tras la concesión del levante de las mercancías y, en su caso, devolver lo percibido en exceso cuando resulte que los derechos de importación pagados por el declarante exceden de los legalmente debidos en el momento de su pago. Dicha devolución podrá efectuarse con arreglo al artículo 236 del Código aduanero si se cumplen los requisitos previstos en esta disposición, es decir, en particular, que se respete el plazo, en principio de tres años, previsto para la presentación de la solicitud de devolución (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, apartados 53 y 54).
- 62 El Tribunal de Justicia ha declarado al respecto que el artículo 78 del Código aduanero es aplicable a las modificaciones que puedan sufrir los elementos tenidos en cuenta para la determinación del valor en aduana y, en consecuencia, de los derechos de importación. Por consiguiente, cabe dejar constancia de una modificación del valor en aduana resultante del carácter «defectuoso» de las mercancías importadas, en el sentido del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, mediante una revisión de la declaración de aduana con arreglo al artículo 78 del Código aduanero.

- 63 De ello resulta, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, que, sobre la base del artículo 29 del Código aduanero, en relación con el artículo 78 y con el artículo 236, apartado 2, del propio Código, el deudor podría obtener la devolución de los derechos de importación, en proporción a la reducción del valor en aduana resultante de la aplicación del artículo 145, apartado 2, del Reglamento de aplicación, hasta la expiración de un plazo de tres años a contar desde la comunicación de tales derechos al deudor.
- 64 Pues bien, el artículo 145, apartado 3, de dicho Reglamento reduce esta posibilidad a un plazo de doce meses ya que la modificación del valor en aduana resultante de la aplicación del artículo 145, apartado 2, de dicho Reglamento sólo puede tomarse en consideración si la modificación del precio tiene lugar en ese plazo de doce meses.
- 65 En consecuencia, el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación es contrario al artículo 29 del Código aduanero, en relación con su artículo 78 y con su artículo 236, apartado 2.
- 66 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 145, apartado 3, del Reglamento de aplicación es inválido en la medida en que establece un plazo de doce meses, a contar desde la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de las mercancías, en el que debe haber tenido lugar la modificación del precio efectivamente pagado o por pagar.

### Costas

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

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

- 1) **El artículo 145, apartado 2, 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 aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 444/2002 de la Comisión, de 11 de marzo de 2002, en relación con el artículo 29, apartados 1 y 3, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que se ha comprobado que, en la fecha de aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de una mercancía, existía el riesgo, ligado a la fabricación, de que la misma se estropease con el uso, y en la que el vendedor ha concedido por ello, cumpliendo una obligación contractual de garantía con respecto al comprador, una reducción del precio en forma de devolución de los gastos asumidos por éste para adaptar la mercancía con la finalidad de excluir dicho riesgo.**
- 2) **El artículo 145, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93, tal como lo modificó el Reglamento n.º 444/2002, es inválido en la medida en que establece un plazo de doce meses, a contar desde la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica de las mercancías, en el que debe haber tenido lugar la modificación del precio efectivamente pagado o por pagar.**

Firmas