

## Versión anonimizada

Traducción

C-745/23 - 1

Asunto C-745/23 [Alenopik]<sup>i</sup>

### Petición de decisión prejudicial

**Fecha de presentación:**

5 de diciembre de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Riigikohus (Tribunal Supremo, Estonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

4 de diciembre de 2023

**Parte recurrente en casación:**

Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera)

**Parte recurrida en casación:**

UT

---

### RESOLUCIÓN

[omissis]

**Asunto** Infracción administrativa por parte de UT, sanción con arreglo al artículo 69, apartado 1, de la Tolliseadus (Ley de Aduanas)

[omissis]

### PARTE DISPOSITIVA

1. **Se plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:  
¿Cómo debe determinarse el tipo de cambio con arreglo al cual debe establecerse el valor del efectivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1,**

<sup>i</sup> La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

**del Reglamento 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo, en el caso de una moneda cuyo tipo de cambio no es publicado por el Banco Central Europeo?**

2. [omissis] [Suspensión del procedimiento]

**HECHOS Y DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO**

**Procedimiento extrajudicial**

- 1 El 13 de enero de 2023, el Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera, Estonia; en lo sucesivo, «MTA» o, también, «autoridad tributaria») levantó un acta por infracción administrativa en relación con UT. Según dicha acta, ese mismo día, la interesada, junto con su hija MM, cruzó a pie la frontera entre la Federación de Rusia y la República de Estonia por el paso fronterizo de Narva. Eligió el canal verde para cruzar la frontera, indicando así que no llevaba mercancías sujetas a declaración o que la cantidad de dichas mercancías no superaba los límites autorizados por la ley. Durante el registro de la viajera se encontraron un total de 500 000 grivnas ucranianas en efectivo en sus bolsillos, así como bajo el forro de su ropa y de la capucha de su chaqueta.
- 2 En virtud del artículo 3, apartado 1, del Reglamento 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2018, [omissis] los portadores que transporten efectivo por un importe igual o superior a 10 000 [euros] deben declararlo a las autoridades competentes del Estado miembro a través del cual entren o salgan de la Unión y ponerlo a su disposición a efectos de control. Para convertir en euros el valor de las 500 000 grivnas ucranianas que UT portaba, la autoridad tributaria se basó en el tipo de cambio publicado en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com) y concluyó que el valor de dicho efectivo el día en que se cruzó la frontera era de aproximadamente 12 565 euros. Por lo tanto, este dinero debería haberse declarado de conformidad con el artículo 3, apartado 1, del Reglamento 2018/1672.
- 3 En su defensa, la interesada declaró a la autoridad tributaria que el efectivo encontrado no le pertenecía y que ignoraba la obligación de declarar dicho importe. El efectivo pertenecía a RR, un ciudadano ucraniano que se encontraba en Estonia y que, debido a la guerra, no podía utilizar su propio dinero. Por ello había pedido a la hija de la interesada que llevara el efectivo a Estonia. Al comprobar el tipo de cambio de la grivna ucraniana en el portal [www.tavid.ee](http://www.tavid.ee), RR determinó que no era necesaria ninguna declaración, ya que el valor del efectivo era inferior a 10 000 euros. Transmitió esta información a la hija de UT, la cual informó a la interesada. Esta afirmó que no había tenido intención de trasladar clandestinamente la suma de 500 000 grivnas ucranianas a Estonia y que había ocultado el dinero bajo su ropa por miedo a que se lo robaran.
- 4 Mediante resolución de 13 de febrero de 2023, la autoridad tributaria impuso a UT una multa por importe de 150 unidades de multa, es decir, 600 euros, por no haber declarado el efectivo, con arreglo al artículo 69, apartado 1, de la Ley de Aduanas.

2

Además, la autoridad tributaria decidió decomisar las 500 000 grivnas ucranianas no declaradas, sobre la base del artículo 78, apartado 1, de la Ley de Aduanas y del artículo 83, apartados 2 y 6, del Karistusseedustik (Código Penal). La autoridad tributaria motivó su resolución de manera resumida del siguiente modo.

- 5 UT había cometido intencionadamente una infracción administrativa con arreglo al artículo 69, apartado 1, de la Ley de Aduanas. No había declarado las 500 000 grivnas en efectivo al cruzar la frontera ni había informado posteriormente a los funcionarios de aduanas, antes del inicio del control aduanero, de que el efectivo que debía declarar estaba oculto en su ropa. De ello se deduce que el efectivo había sido escondido con el fin de ocultarlo al control aduanero.
- 6 La interesada había tenido todas las posibilidades para obtener información sobre las normas aplicables a la declaración de efectivo. Pudo hacerlo por teléfono, por correo electrónico o preguntando al funcionario de aduanas en el paso fronterizo. La información sobre la declaración de efectivo, también disponible en ruso, se publica en el sitio de Internet de la MTA ([www.emta.ee](http://www.emta.ee)). En dicho sitio de Internet es fácil averiguar que el importe que debe declararse obligatoriamente comienza a partir de 10 000 euros. En los casos en que el Banco Central Europeo no fija el tipo de cambio de una moneda, este puede consultarse en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com). También pueden buscarse los tipos de cambio menos frecuentes en el sitio de Internet del banco central que emite la moneda (por ejemplo, [bank.gov.ua](http://bank.gov.ua) para la grivna ucraniana).

### **Procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia**

- 7 El abogado defensor recurrió la resolución de la autoridad tributaria y solicitó al Tribunal de Primera Instancia el sobreseimiento del procedimiento sancionador. Con carácter subsidiario, solicitó la reducción de la sanción impuesta a UT, el levantamiento del decomiso y la devolución del efectivo decomisado a la interesada.
- 8 El Viru Maakohus (Tribunal de Primera Instancia de Viru, Estonia) estimó parcialmente el recurso del abogado defensor y, mediante sentencia de 28 de abril de 2023, anuló la resolución de la autoridad tributaria en la parte relativa al decomiso y a la sanción. Mediante una nueva resolución, el citado Tribunal impuso a UT una multa de 100 unidades de multa, es decir, 400 euros. El Tribunal de Primera Instancia anuló el decomiso de las 500 000 grivnas ucranianas incautadas como prueba y las devolvió a UT. El razonamiento del referido Tribunal puede resumirse como sigue.
- 9 El 13 de enero de 2023, UT entró en la República de Estonia procedente de la Federación de Rusia sin declarar 500 000 grivnas ucranianas en efectivo, cuyo valor ascendía, en esa fecha, a unos 12 565 euros. UT no informó verbalmente a los funcionarios de aduanas hasta después del inicio del registro de que deseaba declarar el efectivo, pero ya era demasiado tarde para hacerlo en ese momento,

puesto que, al elegir el canal verde para cruzar la frontera, la interesada ya había manifestado la inexistencia de mercancías que debiesen ser declaradas. Se discute si UT sabía que la cantidad de efectivo que portaba debería haber sido declarada y si las 500 000 grivnas pertenecían a la interesada.

- 10 A juicio del citado órgano jurisdiccional, la afirmación de UT de que ignoraba la obligación de declarar el efectivo que portaba no es creíble. Según el expediente de registro, el efectivo que se le encontró estaba en sus bolsillos, así como bajo el forro de su ropa y de la capucha de su chaqueta. La ocultación del efectivo que debía declararse antes del control aduanero confirma que UT tenía conocimiento de la obligación de declarar el efectivo de más de 10 000 euros que portaba al cruzar la frontera. UT cometió intencionadamente la infracción administrativa prevista en el artículo 69, apartado 1, de la Ley de Aduanas.
- 11 El testigo RR declaró ante el citado Tribunal que había pedido a UT y a su hija que trajeran el efectivo a Estonia y que se lo entregaran allí, dado que él no podía utilizar su dinero debido a la guerra en Ucrania. Había ganado ese dinero como empresario mientras vivía en Ucrania. Al verificar el tipo de cambio de la grivna en las oficinas de cambio, RR comprobó que las 500 000 grivnas no tenían que declararse, ya que su valor era inferior a 10 000 euros. Transmitió esta información a la hija de UT. El referido Tribunal consideró que no había motivos para dudar del testimonio del testigo y que, por tanto, el efectivo no declarado pertenecía a RR.

### **Recurso de casación**

- 12 La autoridad tributaria ha recurrido la resolución del Tribunal de Primera Instancia y ha solicitado su anulación, así como la ejecución de su propia resolución, y, con carácter subsidiario, la devolución del asunto sancionador al Tribunal de Primera Instancia a efectos de una nueva vista.

### **Contestación al recurso de casación**

- 13 El abogado defensor de la interesada ha solicitado que se confirme la resolución del Tribunal de Primera Instancia y que se desestime el recurso de casación.

### **Pregunta escrita del Riigikohus (Tribunal Supremo, Estonia)**

- 14 Con arreglo al artículo 173<sup>1</sup>, apartado 1, de la Väärteomenetluse seadustik (Ley de procedimiento en materia de infracciones administrativas), el Riigikohus ha formulado a la autoridad tributaria las siguientes preguntas:

1. ¿Con arreglo a qué base jurídica (se ruega indicar el acto concreto y su disposición) utiliza la MTA el tipo de cambio publicado en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com) para convertir el valor de la grivna ucraniana en euros?

2. ¿Dónde puede una persona que cruza la frontera obtener información sobre el tipo de cambio utilizado por la MTA para convertir el valor de la grivna ucraniana en euros?

3. ¿Considera la MTA que la información de que la conversión del valor de la grivna ucraniana en euros se basa en los datos del sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com) es accesible para una persona medianamente informada?

### **Respuesta de la autoridad tributaria**

- 15 A la hora de convertir una divisa a efectos de la determinación del valor en aduana, la MTA se rige por el artículo 53 del Reglamento n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 (código aduanero de la Unión), y por los artículos 48 y 146 del Reglamento de Ejecución 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015. En el caso de las divisas cuyo tipo de cambio no es publicado por el Banco Central Europeo, la autoridad tributaria utiliza el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com), que ha sido elegido de acuerdo con la práctica y las preferencias de otros Estados miembros.
- 16 Una persona que entre en Estonia con efectivo procedente de un país que no pertenezca a la Unión Europea está obligada a informarse con antelación sobre los procedimientos aduaneros asociados al paso de la frontera, tanto en el país de origen como en el de destino. La persona que cruza la frontera dispone de posibilidades razonables a tal efecto. La información sobre la obligación de declarar el efectivo puede encontrarse, por ejemplo, en el sitio de Internet de la MTA, en folletos en lengua estonia y rusa distribuidos en los pasos fronterizos y en paneles informativos. En caso de que la persona que cruza la frontera no haya aclarado los detalles de la importación o exportación de efectivo antes de pasar la frontera, puede elegir el canal rojo en el paso fronterizo, donde se decidirá, en colaboración con el funcionario de aduanas, si es necesaria una declaración del efectivo.

### **DISPOSICIONES LEGALES PERTINENTES**

#### **Derecho de la Unión**

- 17 **Reglamento (UE) 2018/1672 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2018, relativo a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 1889/2005**

«[...]»

#### *Artículo 1*

#### **Objeto**

El presente Reglamento establece un sistema de controles en relación con la entrada o salida de efectivo de la Unión a fin de complementar el marco jurídico

destinado a la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo previsto en la Directiva (UE) 2015/849.

[...]

### *Artículo 3*

#### **Obligación de declarar el efectivo acompañado**

1. Los portadores que transporten efectivo por un importe igual o superior a 10 000 [euros] deberán declararlo a las autoridades competentes del Estado miembro a través del cual entren o salgan de la Unión y ponerlo a su disposición a efectos de control. La obligación de declarar el efectivo no se considerará cumplida si la información facilitada es incorrecta o incompleta, o el efectivo no se exhibe para su control.

[...]»

#### **18 Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión**

«[...]

### **CAPÍTULO 3**

#### ***Conversión de divisas y plazos***

#### ***Artículo 53***

#### **Conversión de divisas**

1. Las autoridades competentes publicarán y/o divulgarán en Internet el tipo de cambio aplicable, cuando sea necesaria la conversión de divisas por alguna de las razones siguientes:

- a) porque los elementos utilizados para determinar el valor en aduana de una mercancía estén expresados en una moneda distinta de la del Estado miembro donde ese valor se determine,
- b) porque se requiera calcular el valor del euro en una moneda nacional a fin de determinar la clasificación arancelaria de la mercancía y el importe de los derechos de importación o de exportación, incluidos los umbrales de valor en el arancel aduanero común.

2. Cuando la conversión de divisas sea necesaria por motivos distintos de los indicados en el apartado 1, el valor del euro en monedas nacionales que deba aplicarse en el marco de la normativa aduanera se fijará, al menos, una vez al año.

[...]»

**19 Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión**

«[...]»

**CAPÍTULO 3**

***Conversión de divisas***

***Artículo 48***

**Disposiciones relativas al tipo de cambio de los derechos arancelarios**

***(Artículo 53 del Código)***

1. El valor del euro, cuando sea necesario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53, apartado 1, letra b), del Código, se fijará una vez al mes.

El tipo de cambio utilizado será el último fijado por el Banco Central Europeo con anterioridad al penúltimo día del mes y se aplicará durante todo el mes siguiente.

No obstante, cuando el tipo aplicable al comienzo del mes difiera en más de un 5 % del tipo fijado por el Banco Central Europeo con anterioridad al día 15 de ese mismo mes, se aplicará este último tipo desde el día 15 hasta el final del mes de que se trate.

2. Cuando la conversión de divisas sea necesaria por cualquiera de los motivos indicados en el artículo 53, apartado 2, del Código, el valor del euro en monedas nacionales que deba aplicarse será el tipo fijado por el Banco Central Europeo el primer día laborable de octubre. Este tipo se aplicará con efectos a partir del 1 de enero del año siguiente.

3. Los Estados miembros podrán mantener constante el valor en moneda nacional de la cantidad fijada en euros si, al proceder a la adaptación anual, la conversión de esa cantidad da lugar a una modificación inferior al 5 % del valor expresado en moneda nacional.

Los Estados miembros podrán redondear al alza o a la baja, hasta el decimal más próximo, el importe obtenido después de efectuar la conversión.

[...]

**CAPÍTULO 3**

***Valor en aduana de las mercancías***

[...]

*Artículo 146*

**Conversión de divisas a efectos de la valoración en aduana**

*[Artículo 53, apartado 1, letra a), del Código]*

1. De conformidad con el artículo 53, apartado 1, letra a), del Código, para la conversión de divisas a efectos de la valoración en aduana se utilizarán los siguientes tipos de cambio:

- a) el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo, para los Estados miembros cuya moneda es el euro;
- b) el tipo de cambio publicado por la autoridad nacional competente o, en caso de que la autoridad nacional haya designado a un banco privado a los efectos de publicar el tipo de cambio, el tipo de cambio publicado por el banco privado, para los Estados miembros cuya moneda no es el euro.

2. El tipo de cambio que deberá utilizarse de conformidad con el apartado 1 será el tipo de cambio publicado el penúltimo miércoles de cada mes.

De no haberse publicado ningún tipo de cambio ese día, se aplicarán los tipos publicados en la fecha más reciente.

3. El tipo de cambio se aplicará durante un mes, a partir del primer día del mes siguiente.

4. Si no se ha publicado un tipo de cambio según lo dispuesto en los apartados 1 y 2, el tipo de cambio que vaya a utilizarse para la aplicación del artículo 53, apartado 1, letra a), del Código será fijado por el Estado miembro de que se trate. Este tipo deberá reflejar el valor de la divisa del Estado miembro de que se trate, en la medida de lo posible.

[...]»

**Derecho estonio**

**20 Tsiviilseadustiku üldosa seadus (Ley relativa a la parte general del Código Civil)**

«[...]

**§ 48 Definición de bien**

Tendrán la consideración de bienes las cosas, los derechos y demás activos que puedan ser objeto de un derecho.

[...]

## § 65 Valor de un bien

Se considerará que el valor de un bien es su valor habitual, salvo que la ley o el contrato dispongan otra cosa. El valor habitual de un bien es su precio medio de venta local (precio de mercado).

[...]»

## POSICIÓN DE LA SALA

- 21 [omissis] Una sanción a UT en virtud del artículo 69, apartado 1, de la Ley de Aduanas requiere, en particular, que se determine que el valor del efectivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, del Reglamento 2018/1672 [omissis], de 500 000 grivnas ucranianas que importó de Rusia a Estonia sin declararlas era de al menos 10 000 euros en el momento en que se cometió la infracción. Que este fuera el caso o no depende del tipo de cambio utilizado para la conversión de la grivna en euros. El Banco Central Europeo no publica el tipo de cambio de la grivna ucraniana. En el asunto administrativo sancionador no se discute que uno de los pocos proveedores de servicios que compraban en el mercado estonio grivnas a particulares (Tavid AS) lo hacía a un tipo de cambio según el cual el valor de 500 000 grivnas era inferior a 10 000 euros. Sin embargo, según el tipo de cambio publicado en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com), citado por la autoridad tributaria, la interesada superó el límite de grivnas con un valor superior a 10 000 euros.
- 22 Dado que ni el texto de los Reglamentos pertinentes de la Unión Europea ni la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia permiten extraer conclusiones claras sobre la manera de determinar el tipo de cambio correcto en el presente caso, esta Sala considera útil plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre esta cuestión. En concreto, la Sala señala lo siguiente.
- 23 El Reglamento 2018/1672 [omissis] se refiere a los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión. El artículo 3 de este Reglamento establece la obligación de declarar el efectivo. En virtud del apartado 1 de dicho artículo, los portadores que transporten efectivo por un importe igual o superior a 10 000 euros deben declararlo a las autoridades competentes del Estado miembro a través del cual entren o salgan de la Unión y ponerlo a su disposición a efectos de control. La obligación de declarar el efectivo no se considera cumplida si la información facilitada es incorrecta o incompleta o el efectivo no se exhibe para su control. En virtud del artículo 14 de dicho Reglamento, cada Estado miembro debe fijar sanciones en caso de incumplimiento de la obligación de declarar el efectivo acompañada prevista en el citado artículo 3. Dicho incumplimiento se sanciona en el Derecho estonio de conformidad con el artículo 69 de la Ley de Aduanas, que establece la responsabilidad por la introducción de mercancías o efectivo que deban declararse desde un país no perteneciente a la Unión Europea o desde Estonia a un país no perteneciente a la Unión Europea si no se declaran las mercancías o el efectivo (si el valor del efectivo no declarado supera los

40 000 euros, el acto puede constituir un delito con arreglo al artículo 391 del Código Penal).

- 24 No obstante, ni el Reglamento 2018/1672 ni su Reglamento de Ejecución [Reglamento de Ejecución (UE) 2021/776 de la Comisión, de 11 de mayo de 2021] especifican la base jurídica sobre la que la autoridad competente de un Estado miembro debe fijar el tipo de cambio de la moneda extranjera utilizada por el portador que entra o sale del territorio de la Unión. El procedimiento para convertir en euros el efectivo introducido en una moneda extranjera a través de la frontera aduanera de la Unión no está previsto en la Ley de Aduanas ni en ninguna otra ley nacional.
- 25 En el presente asunto administrativo sancionador, la interesada entró en Estonia, portando consigo 500 000 grivnas ucranianas en efectivo, que no declaró a las autoridades competentes. Basándose en el tipo de cambio publicado en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com), la MTA estimó el valor de las 500 000 grivnas ucranianas en unos 12 565 euros a 13 de enero de 2023. En respuesta a la pregunta de la Sala sobre la base jurídica para la utilización por parte de la MTA del tipo de cambio publicado en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com) para convertir el valor de la grivna ucraniana en euros, la autoridad tributaria ha respondido que utilizaba el tipo publicado en dicho sitio de Internet para las divisas cuyo tipo de cambio no es publicado por el Banco Central Europeo. Para la elección del sitio de Internet se tuvieron en cuenta la práctica y las preferencias de otros Estados miembros. La autoridad tributaria no ha indicado ninguna base jurídica que permita considerar que los tipos de cambio publicados en el sitio de Internet [www.xe.com](http://www.xe.com) son jurídicamente pertinentes.
- 26 La autoridad tributaria ha señalado que la determinación del valor en aduana del efectivo en moneda extranjera se rige por el Reglamento n.º 952/2013 [*omissis*], por el que se establece el código aduanero de la Unión (en lo sucesivo, «código aduanero»), y por el Reglamento de Ejecución 2015/2447 de la Comisión [*omissis*], por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»). De conformidad con el artículo 1 del código aduanero, este Reglamento contiene las disposiciones y procedimientos generales aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión o que salgan de este. La conversión de divisas se rige por el artículo 53 de dicho Reglamento, que establece, en su apartado 1, que las autoridades competentes deben publicar o divulgar en Internet el tipo de cambio aplicable, cuando sea necesaria la conversión de divisas por alguna de las razones siguientes: a) porque los elementos utilizados para determinar el valor en aduana de una mercancía estén expresados en una moneda distinta de la del Estado miembro donde ese valor se determine, b) porque se requiera calcular el valor del euro en una moneda nacional a fin de determinar la clasificación arancelaria de la mercancía y el importe de los derechos de importación o de exportación, incluidos los umbrales de valor en el arancel aduanero común. De conformidad con el apartado 2 de dicho artículo, cuando la conversión de divisas sea necesaria por motivos distintos de los

indicados en el apartado 1, el valor del euro en monedas nacionales que deba aplicarse en el marco de la normativa aduanera debe fijarse, al menos, una vez al año.

- 27 Dado que los controles de la entrada o salida de efectivo de la Unión se regulan en el Reglamento 2018/1672, esta Sala no está convencida, en primer lugar, de que, para determinar la obligación prevista en el artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento, sea pertinente partir de la regla general señalada en el apartado anterior. A ello también se opone el hecho de que el Reglamento 2018/1672 no hace referencia, en ningún caso, a la aplicación del código aduanero. Tampoco está claro si el efectivo debe considerarse una mercancía en el sentido de dicho código. De la cuestión de si el efectivo es una mercancía depende, en particular, si, en el supuesto de que el código aduanero sea aplicable, la conversión de divisas extranjeras en euros debe regirse por el apartado 1, letra a), o por el apartado 2 del artículo 53 del código aduanero. El artículo 53, apartado 1, letra b), del código aduanero, que hace referencia a la conversión de divisas a fin de determinar la clasificación arancelaria de la mercancía y el importe de los derechos de importación o de exportación, probablemente no sea pertinente. De la aplicabilidad del artículo 53, apartados 1, letra a), o 2, del código aduanero dependen, por su parte, las disposiciones del Reglamento de Ejecución que puedan considerarse pertinentes. El artículo 48, apartado 2, del Reglamento de Ejecución se refiere a la fijación del tipo de cambio del euro para los fines contemplados en el artículo 53, apartado 2, del código aduanero y el artículo 146 a la conversión de divisas a los efectos contemplados en el artículo 53, apartado 1, letra a), de dicho código.
- 28 Sin embargo, suponiendo que la determinación de si un importe en efectivo alcanza el umbral fijado en el artículo 3, apartado 1, del Reglamento 2018/1672 sea una situación contemplada en el artículo 53, apartado 1, letra a), del código aduanero, la autoridad competente debe publicar o divulgar en Internet el tipo de cambio aplicable. De conformidad con el artículo 146, apartado 1, letra a), del Reglamento de Ejecución, que precisa esta disposición, debe utilizarse el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo para la conversión en euros de la divisa a efectos de la valoración en aduana. En los casos en que el Banco Central Europeo no publique el tipo de cambio requerido, puede ser pertinente el artículo 146, apartado 4, primera frase, del Reglamento de Ejecución. Este dispone que, si no se ha publicado un tipo de cambio según lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de dicho artículo, el tipo de cambio que vaya a utilizarse para la aplicación del artículo 53, apartado 1, letra a), del código será fijado por el Estado miembro de que se trate. Sin embargo, el artículo 146, apartado 4, segunda frase, del Reglamento de Ejecución, según el cual este tipo debe reflejar el valor de la divisa del *Estado miembro de que se trate*, en la medida de lo posible, es ambiguo. Plantea la duda de que la disposición en cuestión no tenga por objeto regular la determinación del tipo de cambio requerido para la conversión en euros de una divisa de un tercer país, sino únicamente la conversión en euros de la divisa de un Estado miembro que no se ha adherido a la zona euro.

- 29 En el supuesto de que proceda regirse por el artículo 53, apartado 2, del código aduanero para determinar la obligación de declarar el efectivo, es decir, de que se trate de una conversión de divisas con un fin distinto del indicado en el artículo 53, apartado 1, del código aduanero, el tenor literal de aquella disposición, según el cual el valor del euro en monedas nacionales que deba aplicarse en el marco de la normativa aduanera debe fijarse, al menos, una vez al año, induce a confusión. El concepto de «monedas nacionales» indica que esta disposición regula únicamente la conversión en euros de la moneda de un Estado miembro que no se ha adherido a la zona euro y que esta norma no se aplica en los casos en que la moneda de un tercer país se convierte en euros. Esto también se ve confirmado indirectamente por el hecho de que, de conformidad con el artículo 48, apartado 2, del Reglamento de Ejecución, en los casos contemplados en el artículo 53, apartado 2, los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo constituyen la base para la conversión de divisas.
- 30 Con arreglo al Derecho estonio, a saber, el artículo 48 de la Ley relativa a la parte general del Código Civil, el efectivo es un bien cuyo valor, según el artículo 65 de dicha Ley, es su valor habitual, salvo que la ley o el contrato dispongan otra cosa. El valor habitual de un bien es su precio medio de venta local. Para determinar el precio medio de venta local de una divisa extranjera en euros debe tomarse como base el tipo de cambio al que la moneda extranjera puede cambiarse en euros, en particular en el mercado local. Por regla general, este se refleja con mayor exactitud en los tipos publicados por las oficinas de cambio para la conversión de divisas. Según la información que figuraba en el sitio de Internet de Tavid AS, el tipo de compra de la grivna ucraniana el 13 de enero de 2023 era de 52,7. Para este tipo de cambio, el valor de 500 000 grivnas ucranianas el día en que se cruzó la frontera era de 9 487,67 euros.
- 31 Habida cuenta de lo anterior, esta Sala considera necesario, para resolver el recurso de casación interpuesto por la autoridad tributaria, plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267, párrafos primero, letra b), y tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. [omissis] [Suspensión del procedimiento]

[omissis]