SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 15 de julio de 2010 *

En el asunto C-354/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 14 de agosto de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de septiembre de 2009, en el procedimiento entre

Gaston Schul BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala (Ponente), y los Sres. P. Kūris y L. Bay Larsen, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y B. Koopman, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 33 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «Código aduanero»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Gaston Schul BV (en lo sucesivo, «Gaston Schul») y el Staatssecretaris van Financiën en relación con un acto de recaudación *a posteriori* de una deuda aduanera.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 29, apartado 1, del Código aduanero dispone:

«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 […]

[…]»

4 El artículo 33 del Código aduanero es del siguiente tenor:

«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.»

5 El artículo 220, apartado 1, del Código aduanero establece:

«Cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor (contracción *a posteriori).* El plazo citado podrá ampliarse de conformidad con el artículo 219.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

6 En calidad de agente de aduanas, Gaston Schul, entre los años 1998 y 2000, presentó ante las autoridades neerlandesas diversas declaraciones de despacho a libre práctica para productos de la pesca.

7 Dicha sociedad efectuó estas declaraciones a su nombre y por cuenta propia, por orden de un transportista islandés que, a su vez, actuaba siguiendo instrucciones de un exportador islandés.

8 Las referidas declaraciones se acompañaron de solicitudes de aplicación de un tipo preferencial del 0 % debido al origen EEE de los productos de que se trataba. Gaston Schul adjuntó copias de las facturas emitidas por el exportador islandés en las que constaba como condición de entrega DDP («Delivered Duty Paid») e indicaban que «el exportador de los productos incluidos en el presente documento […] declara que, salvo indicación en sentido contrario, estos productos gozan de un origen preferencial EEE». La condición de entrega DDP también se mencionaba en las declaraciones aduaneras.

9 Una investigación sobre el origen de los productos en cuestión reveló posteriormente que éstos procedían en realidad de terceros países y que, por tanto, el tipo preferencial se había aplicado indebidamente.

10 En consecuencia, el Staatssecretaris van Financiën procedió a la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana y, mediante liquidaciones de 7, 11 y 28 de junio de 2001, instó a Gaston Schul a efectuar el pago de tales derechos.

11 Dicha administración calculó el importe de los derechos que debían recaudarse tomando como valor en aduana el precio de la transacción, tal como figuraba en las declaraciones de importación, sin deducir la cuantía de los derechos de aduana que habían de recaudarse.

12 Posteriormente, el Staatssecretaris van Financiën desestimó la reclamación mediante la cual Gaston Schul pretendía que se redujera su obligación solicitando que el importe de los derechos de aduana calculado *a posteriori* se dedujera del precio contractual.

13 El Rechtbank te Haarlem consideró infundado el recurso interpuesto contra la desestimación de esta reclamación. La resolución de este órgano jurisdiccional fue confirmada en apelación, por lo que Gaston Schul recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

14 El órgano jurisdiccional remitente señala con carácter preliminar que, en el asunto principal, el vendedor y el comprador habían acordado que los derechos de aduana corrieran a cargo del vendedor. No obstante, al celebrar el contrato, éstos estaban equivocados por lo que respecta al origen de los productos y, por consiguiente, en cuanto al importe de los derechos de aduana debidos legalmente.

15 Para resolver el litigio del que conoce, el órgano jurisdiccional remitente considera fundamental saber si, en circunstancias como las del asunto principal, se cumplen las exigencias del artículo 33 del Código aduanero.

16 A este respecto, el Hoge Raad der Nederlanden hace referencia, por un lado, a la Opinión Consultiva 3.1, titulada «Significado de la expresión "siempre que se distingan" en la Nota interpretativa al artículo 1 del Acuerdo: derechos e impuestos aplicables en el país de importación», del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas y, por otro lado, al Comentario nº 5 del Comité del Código Aduanero, Sección del Valor en Aduana (en lo sucesivo, «Comentario nº 5»).

17 Así, al abordar la cuestión de si, cuando el precio pagado o por pagar comprende una cantidad por los derechos e impuestos aplicables en el país de importación, estos derechos e impuestos deben deducirse cuando no se indican separadamente en la factura y el importador no ha solicitado su deducción, dicho Comité Técnico consideró que, «puesto que los derechos e impuestos aplicables en el país de importación pueden distinguirse, por su propia naturaleza, del precio realmente pagado o por pagar, dichos derechos e impuestos no forman parte del valor en aduana».

18 Además, el Comentario nº 5 enuncia en sus apartados 8 a 10:

«8. En su [Opinión Consultiva] nº 3.1, el Comité Técnico del Valor en Aduana de la OMA orienta sobre el término que "se distinga" en lo referido a los aranceles y otros derechos pagaderos por la importación o venta de las mercancías. En [ella] se afirma que los aranceles y gravámenes de un país importador no forman parte del valor en aduana, siempre que, por su naturaleza, puedan distinguirse del precio realmente pagado o pagadero. De hecho son de conocimiento público.

9. En este contexto "se distinga" tiene en efecto el mismo significado que "distinguible". En los elementos de hecho [de la Opinión Consultiva] se dice que los aranceles y gravámenes no se desglosan separadamente en la factura; pero, obviamente, debe presumirse que alguna indicación lo suficientemente clara existe en la factura o en algún otro documento adjunto, del que se desprende que el precio realmente pagado o pagadero incluye dichos gravámenes.

10. Para mantener la consonancia con el apartado 4 de este comentario, el importe que debe excluirse del valor en aduana debe especificarse en la declaración DV 1.»

19 El órgano jurisdiccional remitente estima que los documentos mencionados en el apartado 16 de la presente sentencia no bastan para determinar que, en una situación como la del asunto principal, se dan los requisitos establecidos en el artículo 33 del Código aduanero.

20 A su juicio, podría aducirse a favor de la exclusión de los derechos de importación la circunstancia de que, según el apartado 9 del Comentario nº 5, el Código aduanero no exige que el importe de tales derechos se desglose separadamente en la factura. Aparentemente, basta con que la factura o algún otro documento adjunto indiquen claramente que estos derechos están incluidos en el precio.

21 A su entender, además, incluso en el supuesto de que el vendedor y el comprador estimaran que se deben derechos de aduana por una determinada importación, podría serles difícil conocer de antemano el importe exacto de tales derechos, en particular en caso de duda sobre la clasificación arancelaria de las mercancías afectadas.

22 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente opina que la inclusión de los derechos de importación en el valor en aduana conduciría, en una situación como la del asunto principal, a la percepción de derechos de importación no sólo sobre el valor económico real de las mercancías, sino también sobre los derechos de importación.

23 En cambio, en contra de la exclusión de los derechos de importación del valor en aduana cabría aducir el hecho de que, a la luz del mismo apartado 9 del Comentario nº 5, parece importante que las partes contratantes pongan de manifiesto que eran conscientes de que el precio estaba destinado efectivamente a cubrir tales derechos.

Ahora bien, en el presente caso, puesto que dichas partes se habían formado una representación errónea de la realidad, nada permite saber a qué precio el vendedor habría dado su consentimiento para la venta, de haber conocido el origen de los productos.

24 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«En caso de contracción *a posteriori* en el sentido del artículo 220 del Código Aduanero comunitario, ¿debe considerarse que se cumple el requisito establecido en el artículo 33 […] [de dicho] Código […], en virtud del cual el valor en aduana no comprende los derechos de importación, si el vendedor y el comprador de las mercancías de que se trata han pactado la cláusula de entrega "delivered [duty] paid" y ello se indica en la declaración de aduana, aun cuando, en el momento de la determinación del precio de la transacción, consideraron –erróneamente– que no se adeudarían derechos de aduana por la importación de las mercancías en la Comunidad y, por consiguiente, ni en la factura ni en la declaración se indica importe alguno en concepto de derechos de aduana?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si el requisito previsto en el apartado 33 del Código aduanero, según el cual los derechos de importación deben ser «diferentes» del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se cumple cuando las partes contratantes han acordado que las mercancías se entreguen DDP y han inscrito esta mención en la declaración de aduana, pero, debido a un error sobre el origen preferencial de dichas mercancías, no han indicado ningún importe en concepto de derechos de importación.

26 Para responder a esta cuestión, procede examinar el alcance del requisito previsto en el artículo 33 del Código aduanero, según el cual los derechos de importación deben ser «diferentes» del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, habida cuenta de la situación de las partes contratantes en un caso como el del asunto principal.

27 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, la finalidad de la normativa de la Unión 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 (véase la sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Rec. p. I-1951, apartado 20 y jurisprudencia citada).

28 Según el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero, 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.

29 Además, este valor 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 (véanse las sentencias de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, Rec. p. I-10991, apartado 30, y Mitsui & Co. Deutschland, antes citada, apartado 20).

30 En este contexto, el artículo 33, letra f), del Código aduanero permite excluir del valor en aduana los derechos de importación aplicables en la Unión Europea, pero supedita esta exclusión al cumplimiento del requisito según el cual los importes de tales derechos deben ser «diferentes» del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

31 El Gobierno neerlandés estima que, en circunstancias como las del asunto principal, no se cumple este requisito, puesto que, a la luz de los elementos disponibles, las autoridades aduaneras no estaban en condiciones de distinguir los derechos de importación del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

32 En efecto, a su entender, el Tribunal de Justicia, en sus sentencias de 18 de abril de 1991, Brown Boveri (C-79/89, Rec. p. I-1853); de 5 de diciembre de 2002, Overland Footwear (C-379/00, Rec. p. I-11133), y de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear (C-468/03, Rec. p. I-8937), declaró que gastos como las comisiones de compra y gastos correspondientes a trabajos de montaje sólo podían considerarse «diferentes» en la medida en que se indicaran en la declaración de importación de forma separada del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Según el mencionado Gobierno, esta jurisprudencia es plenamente aplicable cuando se trata de la exclusión de los derechos de importación del valor en aduana de tales mercancías.

33 Según el Gobierno neerlandés, puesto que las partes contratantes no indicaron en sus facturas o declaraciones el importe de los derechos de importación debido a un error en cuanto al origen preferencial de las mercancías importadas, no se cumple el requisito previsto en el artículo 33 del Código aduanero.

34 A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que de la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, aunque las partes contratantes consideraran por error que no se devengaría ningún derecho de importación, el acuerdo entre el vendedor y el comprador debe interpretarse en el sentido de que, conforme a la cláusula DDP, los derechos de aduana corren por cuenta del vendedor y que, por consiguiente, los derechos de importación que eventualmente se devengaran están incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

35 Está interpretación queda corroborada por el hecho de que, tal como han subrayado tanto el Gobierno neerlandés como la Comisión Europea, la cláusula DDP hace recaer sobre el vendedor una obligación máxima en virtud de la cual éste se compromete a cubrir todos los gastos y riesgos vinculados a la entrega de las mercancías en el Estado de importación. Así, el vendedor carga en particular con los gastos relativos al despacho aduanero y asume cualquier eventual diferencia entre, por un lado, el importe de los derechos de aduana que, en el momento de celebrar el contrato, hubiera estimado que se devengarían legalmente y, por otro lado, el importe calculado por las autoridades aduaneras, sin poder exigir al comprador, en caso de diferencia, un aumento del precio o un pago compensatorio.

36 En segundo lugar, es preciso señalar que, en virtud de los artículos 217 y 220 del Código aduanero, en particular, el cálculo de los derechos de importación corresponde a las autoridades del Estado de importación. Pues bien, toda vez que el valor de transacción está correctamente indicado en las declaraciones de importación y el tipo aplicable de los derechos de aduana puede determinarse teniendo en cuenta el origen de las mercancías, cabe concluir que dichas autoridades están en condiciones de calcular el importe de los derechos de importación legalmente devengados y, por consiguiente, de separar el valor de estos derechos del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

37 Asimismo, como alega la Comisión, a diferencia de los demás gastos referidos en el artículo 33 del Código aduanero, como las comisiones de compra o los gastos relativos a trabajos de montaje, cuya existencia e importe dependen exclusivamente de la voluntad de las partes contratantes y únicamente pueden ser conocidos por las autoridades aduaneras en la medida en que se desprendan explícitamente de las declaraciones de importación y de los correspondientes documentos, los derechos de importación están regulados de manera imperativa por el Arancel Aduanero de la Unión. Por tanto, el riesgo de que se presenten costes ficticios o sobredimensionados para reducir fraudulentamente el valor en aduana de las mercancías importadas queda excluido en una situación como la del asunto principal.

38 Por lo demás, es preciso señalar que, si bien en tal situación la deducción de derechos de importación más elevados que los inicialmente estimados por el vendedor, fijados con ocasión de un control *a posteriori,* conlleva una disminución del valor en aduana de las mercancías importadas, dicho valor no podría considerarse en cualquier caso arbitrario o ficticio, sino que, por el contrario, debería entenderse que refleja el valor económico real de las mercancías teniendo en cuenta la situación jurídica concreta de las partes contratantes.

39 Aun suponiendo, como sostiene el Gobierno neerlandés, que el vendedor, de haber conocido en el momento de celebrar el contrato el importe correcto de los derechos de importación, habría elegido aumentar el precio de las mercancías antes que reducir sus beneficios, tal circunstancias no elimina el hecho de que, en un caso como el del asunto principal, el vendedor se ha comprometido a soportar íntegramente los gastos del despacho aduanero, así como las consecuencias de los eventuales errores de hecho o de Derecho que hubiera cometido en la estimación de los derechos de importación, sin poder reclamar al comprador un aumento del precio o cualquier otro pago compensatorio.

40 A la luz de cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión planteada que el requisito previsto en el artículo 33 del Código aduanero, según el cual los derechos de importación deben ser «diferentes» del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se cumple cuando las partes contratantes han acordado que las mercancías se entreguen DDP y han inscrito esta mención en la declaración de aduana, pero, debido a un error sobre el origen preferencial de dichas mercancías, han omitido indicar el importe de los derechos de importación.

Costas

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Octava) declara:

El requisito previsto en el artículo 33 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, según el cual los derechos de importación deben ser «diferentes» del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se cumple cuando las partes contratantes han acordado que las mercancías se entreguen DDP («Delivered Duty Paid») y han inscrito esta mención en la declaración de aduana, pero, debido a un error sobre el origen preferencial de dichas mercancías, han omitido indicar el importe de los derechos de importación.

Firmas