SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 5 de diciembre de 2002 *

En el asunto C-379/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Overland Footwear Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 29, 32, 33, 78 y 236 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),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen y C. Gulmann (Ponente), la Sra. F. Macken y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Overland Footwear Ltd, por los Sres. R. Cordara, QC, y P. Key, Barrister, designados por Bell Davies, Solicitors;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por la Sra. S. Moore, Barrister;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Wainwright y R. Tricot, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Overland Footwear Ltd, del Gobierno del Reino Unido, del Gobierno italiano y de la Comisión, expuestas en la vista de 31 de enero de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de marzo de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 24 de marzo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre siguiente, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó, con arreglo al artículo 234 CE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 29, 32, 33, 78 y 236 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 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Overland Footwear Ltd (en lo sucesivo, «Overland») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») con motivo de la devolución de derechos de importación.

Marco reglamentario

3 El Código Aduanero establece en su artículo 29, apartado 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 [...]»

4 El artículo 32, apartados 1 a 4, del Código Aduanero establece:

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

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

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra,

[...]

[...]

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

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

5 El artículo 33, letra e), del Código Aduanero está redactado como sigue:

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

[...]

e) las comisiones de compra».

6 De conformidad con el artículo 65 del Código Aduanero:

«El declarante estará autorizado, previa petición suya, a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración tras la admisión de ésta por parte de las autoridades aduaneras. La rectificación no podrá incluir en la declaración mercancías distintas de las inicialmente declaradas.

Sin embargo, no podrá autorizarse ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada después de que las autoridades aduaneras:

[...]

c) [...] hayan ordenado el levante de las mercancías.»

7 El artículo 78 del Código Aduanero, titulado «Control *a posteriori* de las declaraciones», dispone:

«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.

[...]

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.»

8 El artículo 236 del Código Aduanero establece:

«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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Overland es una sociedad con domicilio social en el Reino Unido que compra productos fabricados fuera de la Comunidad y posteriormente los importa y los distribuye dentro de ésta. Wolverine Far East (en lo sucesivo, «Wolverine») es el agente de compras de Overland en Extremo Oriente.

10 Overland remunera los servicios de Wolverine mediante una comisión de compra que representa el 4 % del precio de venta de las mercancías. Overland paga esta comisión al fabricante, quien se la abona luego a Wolverine por cuenta de Overland.

11 Hasta el 1 de enero de 1998, la declaración de importación hecha por Overland en el momento del despacho a libre práctica de las mercancías objeto del litigio principal indicaba como valor en aduana el importe total que figuraba en la factura del fabricante sin deducir la comisión de compra del 4 % ni mencionar ningún elemento relativo a una comisión de compra. En estas circunstancias, los derechos de importación se calculaban también sobre la comisión de compra. La falta de distinción entre la comisión de compra y el precio de venta de las mercancías importadas se debía, según Overland, a una omisión involuntaria.

12 A partir del 1 de enero de 1998, con la aprobación de los Commissioners, Overland hizo figurar en sus declaraciones de importación de modo diferenciado la comisión de compra y el precio de venta de las mercancías importadas. Los Commissioners no percibieron derechos sobre los importes relativos a la comisión de compra.

13 De conformidad con el artículo 236 del Código Aduanero, Overland dirigió a los Commissioners varias solicitudes de devolución, de un importe total de 38.085,45 GBP, de los derechos de importación abonados por las mercancías importadas antes de 1998. Alegaba que una parte del valor indicado por aquel entonces en cada declaración de importación correspondía a una comisión de compra y que sobre esta parte no debía pagarse ningún derecho. Las tres primeras solicitudes fueron acogidas por los Commissioners mediante escritos de 5 de mayo y 1 y 24 de julio de 1998 y, en consecuencia, se realizó una devolución.

14 Sin embargo, tras un nuevo examen, los Commissioners llegaron a la conclusión de que su decisión inicial de aceptar una devolución era equivocada, puesto que los derechos cuya devolución se reclamaba eran legalmente debidos y se habían devuelto erróneamente. Mediante decisiones de fecha 30 de noviembre y 16 de diciembre de 1998, los Commissioners exigieron a Overland el pago de la cantidad correspondiente a la devolución realizada. Los Commissioners confirmaron su petición mediante decisiones adoptadas el 4 y el 5 de febrero de 1999.

15 Overland interpuso un recurso contra estas decisiones ante el VAT and Duties Tribunal, London, el cual, en este contexto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«Conforme al Reglamento nº 2913/92 del Consejo ("Código Aduanero"), en particular sus artículos 29, 32 y 33, así como a la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia, cuando, con ocasión del despacho aduanero de las mercancías, un importador declara por inadvertencia, como precio pagado o por pagar por las mercancías, una cantidad que incluye una comisión de compra e igualmente por inadvertencia no refleja en la declaración de importación dicha comisión de manera diferenciada del precio efectivamente pagado o por pagar, pero, una vez que las mercancías han sido despachadas a libre práctica, demuestra, a juicio de las autoridades aduaneras, que el precio pagado o por pagar por las mercancías declarado incluía de buena fe la comisión de compra, que podía haber sido válidamente deducida en el momento de la importación, y solicita la devolución de los derechos pagados sobre la comisión de compra dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de los derechos de importación:

1) ¿Puede la comisión de compra incluida de buena fe en el precio quedar sujeta a derechos de importación como parte del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías en virtud del artículo 29 del Código Aduanero?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede la comisión de compra incluida de buena fe en el precio deducirse del valor declarado de la transacción, habida cuenta de las disposiciones de los artículos 32, apartado 3, y 33 del Código Aduanero?

3) En estas circunstancias, ¿están obligadas las autoridades aduaneras, con arreglo al Código Aduanero y, en particular, a su artículo 78, apartado 3, a aceptar la rectificación del precio pagado o por pagar por las mercancías importadas y, en consecuencia, la reducción de su valor en aduana?

4) En consecuencia, ¿tiene derecho el importador, con arreglo al Código Aduanero y, en particular, a su artículo 236, a la devolución de los derechos pagados sobre la comisión de compra?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Para responder a las cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, ha de señalarse, a título preliminar, lo siguiente:

— el litigio principal versa sobre decisiones de los Commissioners que confirman anteriores decisiones que reclamaban el pago de derechos de aduana devueltos por estas autoridades a Overland;

— estas decisiones se refieren a una serie de declaraciones de importación de Overland que incluyen en el valor en aduana comisiones de compra en el sentido del artículo 32, apartado 4, del Código Aduanero. Por consiguiente, el valor así declarado incluye un elemento que está sujeto a imposición siempre que, según el artículo 33 del mismo Código, sea «diferente del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas», y

— al no estar las comisiones de compra identificadas en las declaraciones de importación de Overland como elementos diferentes del precio de venta por pagar de las mercancías, Overland declaró, como valor en aduana, el importe que figuraba en las distintas facturas, que, aunque incluía la comisión de compra, no hacía ninguna referencia específica a ésta.

17 Pues bien, procede señalar que los artículos 29, 32 y 33 del Código Aduanero no pueden interpretarse sino en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse como parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición.

18 Por las razones expuestas por el Abogado General en los puntos 32 a 42 de sus conclusiones, la sentencia de 25 de julio de 1991, Hepp (C-299/90, Rec. p. I-4301), invocada por Overland, no puede desvirtuar esta interpretación.

19 Así pues, dado que los Commissioners sometieron correctamente a imposición las mercancías objeto del litigio principal cuando se importaron, teniendo en cuenta el valor declarado en aduana aun cuando éste incluyera comisiones de compra, es preciso determinar las circunstancias en las cuales un declarante que se encuentre en la situación de Overland, tras haberse dado cuenta de un error en su declaración de importación, puede solicitar a las autoridades competentes la rectificación o la revisión de su declaración para que dichas autoridades tengan que devolver los derechos de aduana percibidos por las comisiones de compra.

20 A este respecto, procede señalar que del artículo 65 del Código Aduanero se deduce que al declarante no se le permite rectificar su declaración una vez que, como sucede en el litigio principal, las autoridades aduaneras han ordenado el levante de las mercancías.

21 Por tanto, es preciso analizar el artículo 78 del Código Aduanero, titulado «Control *a posteriori* de las declaraciones». El apartado 1 de esta disposición establece que las autoridades aduaneras tienen en su caso, la facultad de proceder, a petición del declarante, a una revisión de la declaración, a saber, a reexaminarla. A tenor del apartado 3 del mismo artículo, cuando de una revisión resulte que una disposición del Código Aduanero ha sido aplicada sobre la base de elementos inexactos o incompletos, dichas autoridades deben adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.

22 En el presente asunto, no es necesario determinar si y, en su caso, en qué circunstancias las autoridades aduaneras tienen la obligación de realizar revisiones a petición de los declarantes, de conformidad con el artículo 78 del Código Aduanero.

23 En efecto, ha quedado acreditado que, en un primer momento, los Commissioners estimaron la solicitud de Overland. Puesto que tal solicitud no podía satisfacerse sin que las autoridades aduaneras procedieran a un nuevo examen de las declaraciones aduaneras a la luz del nuevo elemento expuesto por Overland, es preciso considerar que estas autoridades aceptaron proceder a la revisión de las declaraciones y adoptaron, tras esta revisión y conforme a sus resultados, las decisiones necesarias para «regularizar la situación», en el sentido del artículo 78,

apartado 3, del Código Aduanero, teniendo en cuenta que las declaraciones eran incompletas como consecuencia de un error involuntario del declarante.

24 Pues bien, en el supuesto de que las autoridades aduaneras acepten proceder a la revisión de una declaración de importación y adopten una decisión que permita «regularizar la situación», en el sentido del artículo 78, apartado 3, del Código Aduanero, teniendo en cuenta que la declaración era incompleta como consecuencia de un error involuntario del declarante, a dichas autoridades no les está permitido reconsiderar esta decisión.

25 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones planteadas que:

— los artículos 29, 32 y 33 del Código Aduanero han de interpretarse en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición;

— en el supuesto de que las autoridades aduaneras acepten proceder a la revisión de una declaración de importación y adopten una decisión que permita «regularizar la situación», en el sentido del artículo 78, apartado 3, del Código Aduanero, teniendo en cuenta que la declaración era incompleta como consecuencia de un error involuntario del declarante, a dichas autoridades no les está permitido reconsiderar esta decisión.

Costas

26 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y el Gobierno italiano, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, London, mediante resolución de 24 de marzo de 2000, declara:

1) **Los artículos 29, 32 y 33 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, han de interpretarse en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición.**

2) En el supuesto de que las autoridades aduaneras acepten proceder a la revisión de una declaración de importación y adopten una decisión que permita «regularizar la situación» en el sentido del artículo 78, apartado 3, del Reglamento nº 2913/92, teniendo en cuenta que la declaración era incompleta como consecuencia de un error involuntario del declarante, a dichas autoridades no les está permitido reconsiderar esta decisión.

Puissochet Schintgen Gulmann

Macken Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de diciembre de 2002.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.-P. Puissochet