INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-219/88 *

I. Hechos y procedimiento

1. *Régimen jurídico y hechos del litigio principal*

Conforme al artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224; en lo sucesivo, «el Reglamento»):

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas, determinado según el presente artículo, será el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, cuando éstas se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 [...]

[...]

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 [...]

[...]

4. El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costes, siempre que se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) 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.

b) derechos de aduanas y otros tributos pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importación o de la venta de las mercancías.»

El artículo 8 enumera cierto número de elementos que deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar.

De acuerdo con el apartado 3 de dicho artículo, «para la determinación del valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo».

El artículo 17 del Reglamento crea un Comité del Valor en Aduana, compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión.

En octubre de 1981, la demandante importó a la Comunidad carne de vacuno argentina exenta de cualquier derecho de importación, en el marco de un contingente arancelario comunitario, abierto respecto a la carne de vacuno de alta calidad por el Reglamento (CEE) nº 217/81 del Consejo (DO L 38, p. 1). Para ello, tuvo que presentar un certificado de autenticidad de la carne importada, de acuerdo con lo dispuesto en el Re-

* Lengua de procedimiento: alemán.

glamento (CEE) nº 263/81 de la Comisión (DO L 27, p. 52) y, en concreto, en el apartado 1 de su artículo 4, que señala lo siguiente:

«1. Sólo será válido el certificado de autenticidad cuando haya sido debidamente cumplimentado y firmado, de acuerdo con las instrucciones contenidas en los anexos I y II, por parte de un organismo emisor que figure en la lista reproducida en el anexo II» *(traducción no oficial).*

Al realizar las importaciones que nos ocupan, la demandante declaró como valor en aduana el precio de factura, sin incluir los gastos realizados para la obtención de los certificados de autenticidad.

El demandado añadió estos gastos al precio a efectos del cálculo del valor en aduana y de los correspondientes derechos del arancel aduanero.

La demandante presentó primero una reclamación administrativa y, posteriormente, recurrió por la vía judicial, sin éxito. Interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación («Revision» alemana) alegando básicamente que los gastos correspondientes a los certificados no forman parte del precio de compra de la mercancía, que se negociaba anteriormente y de forma separada. Además, citó la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 1984 (Ospig, 7/83, Rec. 1984, p. 609), en la que el Tribunal de Justicia declaró que:

«Los gastos de cuotas correspondientes a la adquisición de los contingentes de exportación no son parte integrante del valor en aduana de las mercancías importadas a la Comunidad en el sentido de lo dispuesto en el Reglamento nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, modificado por el Reglamento nº 3193/80 del Consejo, de 8 de diciembre de 1980» *(traducción provisional).*

El demandado citó la Conclusión final nº 15 del Comité del Valor en Aduana, al que se planteó la misma cuestión que es objeto del recurso de casación y que consideró que el importe exigido por el certificado de autenticidad debía ser considerado como parte del precio.

2. *Criterio del órgano jurisdiccional de remisión*

A la vista de la sentencia Ospig, el órgano jurisdiccional de remisión no está convencido de que, en su Conclusión final, dicho Comité haya interpretado correctamente el Derecho comunitario aplicable. De acuerdo con los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia, también se puede no tomar en consideración para determinar el valor en aduana las cantidades pagadas en virtud de la normativa de los contingentes, aunque los certificados se refieran a las mercancías importadas y no sean considerados por separado y aunque las cantidades de que se trate no se limiten al reembolso de los gastos.

El Bundesfinanzhof señala asimismo que el problema no se plantearía si no se hubiera exigido ningún pago por los certificados, lo que podría implicar, en otros casos, un valor en aduana arbitrario o ficticio. Considera que se debe examinar asimismo el supuesto de que un matadero tercero obtenga un certificado.

En opinión del Bundesfinanzhof, si debe considerarse que las citadas cantidades forman parte del valor de transacción, se plantean otras cuestiones de interpretación, si bien menos complicadas. En efecto, estas cantidades no corresponden al concepto de «derechos de aduana y otros tributos» contenido en la letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento, aunque la demandante los califique de «derechos de aduana desviados».

Si, no obstante, debiera aplicarse la letra b), habría que cuidar por que se cumpliera el requisito de que el importe de los tributos se distinguiera del precio, dado que las facturas mencionan un total global, por más que desglosen las cantidades que lo componen.

El argumento de la parte demandante, según el cual, si las cantidades de que se trata debieran formar parte del valor transaccional, habría que efectuar una deducción equivalente, ya que las cantidades constituyen subvenciones, carece de fundamento jurídico. El artículo 8 del Reglamento sólo recoge elementos añadidos al precio y no menciona un suplemento en concepto de gastos de certificación, el cual, por consiguiente, está prohibido conforme al apartado 3. Toda la controversia se refiere a la determinación del precio.

3. *Cuestiones prejudiciales*

Por las razones expuestas, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 26 de mayo de 1988, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224), y en especial el apartado 1 y la letra a) del apartado 3 de su artículo 3, en el sentido de que, a efectos de la valoración de carne de vacuno argentina que en 1981 fue puesta en libre práctica sin pagar derechos de importación en el marco de un contingente arancelario comunitario, deben incluirse en el precio efectivamente pagado o por pagar (valor de transacción) las cantidades que, junto con el precio de la mercancía, se pagaron al vendedor por los certificados de autenticidad necesarios para la aplicación de la normativa sobre los contingentes?

2) En el caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el citado Reglamento, y en especial la letra b) del apartado 4 de su artículo 3, en el sentido de que las cantidades pagadas por los certificados han de considerarse desde el punto de vista del valor en aduana como tributos a pagar en la Comunidad por su importación?

3) En el caso de que se responda afirmativamente a la segunda cuestión:

¿Debe interpretarse el citado Reglamento, y en especial el apartado 4 de su artículo 3, en el sentido de que se cumple la exigencia de que dicha cantidad debe distinguirse del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, cuando la factura indique una cantidad global por la mercancía y la cantidad pagada por los certificados, dejando en claro en todo caso el importe de esta última cantidad?»

4. *Procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de agosto de 1988.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, presentaron observaciones escritas, el 17 de octubre de 1988, Malt GmbH, representada por el Sr. D. Ehle, Abogado de Colonia, y, el 19 de octubre de 1988, la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. J. Sack, Consejero Jurídico, en calidad de Agente.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

II. Resumen de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

La *parte demandante* señala que las autoridades nacionales de los terceros países afectados extienden y distribuyen los certificados entre los mataderos de exportación de acuerdo con los procedimientos de atribución establecidos por ellas.

A diferencia de otros países, los mataderos argentinos reciben una cuota que no están autorizados a transmitir directamente a otros mataderos. No obstante, las transmisiones se realizan de manera indirecta, de modo que un matadero que tenga animales para sacrificar, pero que haya cubierto su cuota, hará sacrificar los animales en un matadero que todavía disponga de cuotas. Este último entregará al mismo tiempo el certificado de autenticidad y reclamará el pago de la correspondiente cantidad.

Cuando los mataderos a los que se dirige habitualmente han cubierto su cuota disponible, la demandante busca otros mataderos a través de una agencia local. La cantidad suplementaria a pagar por el certificado, que permite a la demandante importar la carne con exención de derechos, es siempre objeto de negociación por separado.

La demandante atribuye una importancia particular al sexto considerando del Reglamento, según el cual este último «tiene como objetivo favorecer el comercio mundial, estableciendo un sistema de valoración en aduana equitativo, uniforme y neutral, que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios».

Por lo que se refiere al parecer del Comité del Valor en Aduana, se apoya en la idea de que el certificado no puede ser tratado separadamente de la mercancía y no tiene un valor independiente.

No obstante, éste no es el caso. Después de negociar el precio de la carne, las partes discuten si la mercancía debe suministrarse con o sin certificado.

Puede ocurrir que la carne se exporte sin certificado, por ejemplo cuado se importe congelada para beneficiarse del contingente arancelario general de carne congelada o cuando las cantidades del contingente se hayan agotado pero el comprador tenga todavía que abastecer de carne a determinados clientes.

Si, por el contrario, decide comprar la mercancía con el certificado, las partes deben ponerse de acuerdo sobre la cantidad adicional a pagar. Este importe es generalmente menos elevado que los derechos reguladores en vigor, para permitir al adquirente obtener un beneficio de la operación. La cantidad adicional se factura en ocasiones con el precio de la carne y, a veces, por separado, en concreto cuando las cuotas y los certificados son adquiridos por parte de empresas terceras, por ejemplo la agencia intermediaria. (La demandante adjunta una factura de este tipo a sus observaciones).

La demandante considera, sobre la base de esta presentación de los hechos, que el importe suplementario no forma parte del precio. Existe un precio de mercado para la carne, que no depende de si la mercancía va a ser importada sin pagar derechos. El valor de transacción no puede incluir el precio pagado por bienes o servicios distintos de los enumerados en el artículo 8 del Reglamento, entre los que no se incluyen las can-

tidades pagadas por los certificados de autenticidad. La cantidad adicional se paga a cambio de que se expida el certificado que permite al adquirente importar sin pagar derechos y se negocia por separado. Su valor teórico es el nivel del derecho regulador comunitario, pero éste se fija a un nivel disuasivo.

Para el matadero exportador, la cantidad adicional representa una subvención que compensa en parte las pérdidas sufridas por los mataderos argentinos como consecuencia del establecimiento de derechos reguladores comunitarios.

Las cantidades adicionales son, pues, en cualquier caso, gastos y, en cuanto tales, no pueden incluirse en el precio pagado o por pagar. No figuran en la lista exhaustiva del artículo 8 (véase también el apartado 12 de los fundamentos de Derecho de la citada sentencia Ospig).

Al igual que en el asunto Ospig, en que el Tribunal de Justicia declaró que los gastos de las cuotas de los textiles no formaban parte del valor en aduana, en el sentido del Reglamento, el objetivo de la normativa con arreglo a la cual se han efectuado las importaciones que ahora nos ocupan es diferente del perseguido por el Reglamento relativo al valor en aduana. En el asunto Ospig se trataba de una limitación de las importaciones. En el presente asunto se trata de una normativa comunitaria que prevé un contingente arancelario sometido a la concesión de certificados. Esta normativa tiene como finalidad garantizar, en el marco del GATT, que determinadas cantidades de carne puedan ser importadas sin pagar los derechos reguladores comunitarios.

El Reglamento debe ser interpretado sin hacer referencia a esta otra normativa.

La demandante alega, asimismo, aprovechando otros argumentos sostenidos en el asunto Ospig, que los certificados no están vinculados a un contrato de venta de determinadas mercancías, que su coste es independiente del valor de la carne, que los gastos pueden ser pagados a un tercero independiente del vendedor (por ejemplo, a la agencia intermediaria) y que los gastos son consecuencia de una política comercial de la Comunidad.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el sexto considerando del Reglamento presenta una importancia particular para la interpretación, en concreto de su artículo 3 (véase la sentencia Ospig, así como la del asunto 65/85, Hauptzollamt Hamburg-Ericus contra Van Houten International GmbH, Rec. 1986, p. 447, apartado 14).

La inclusión de la cantidad adicional en el valor en aduana iría contra la exigencia de un sistema equitativo, uniforme y neutral. El valor de transacción encuentra su fundamento en el contrato de venta de las mercancías. La adquisición del derecho a importar sin pagar derechos, por el contrario, es independiente del valor de las mercancías y su inclusión iría contra la neutralidad del sistema del valor en aduana. Ello sería así, además, porque el importe constituye, de hecho, una subvención. El carácter arbitrario de semejante determinación del valor en aduana es patente cuando la cantidad adicional es facturada, no por parte del vendedor de la mercancía, sino por un tercero.

La demandante propone al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión de la siguiente manera:

«Lo dispuesto en el apartado 1 y en la letra a) del apartado 3 del artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 debe interpretarse

en el sentido de que los importes pagados además del precio de la mercancía por los certificados de autenticidad exigidos para la aplicación de la normativa de los contingentes no forman parte integrante del valor en aduana (valor de transacción) de las mercancías importadas en la Comunidad.»

Respecto a la segunda cuestión, la demandante considera que las cantidades adicionales constituyen el equivalente material de los derechos reguladores a los que la Comunidad ha renunciado, y, por consiguiente, son tributos cuyo pago se ha trasladado por la Comunidad a Argentina. Por otra parte, son pagados en la Comunidad en beneficio del vendedor desde el momento en que la carne haya sido despachada a libre práctica. La letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento no precisa, en efecto, que los tributos deban ser pagados a las autoridades nacionales aduaneras u otras.

La demandante propone, por tanto, la siguiente respuesta a la segunda cuestión:

«Lo dispuesto en la letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 debe interpretarse en el sentido de que las cantidades pagadas por el certificado de autenticidad/cuotas deben ser consideradas, a efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía, como tributos a pagar por razón de la importación.»

Respecto a la tercera cuestión, la demandante expresa su acuerdo con el Bundesfinanzhof sobre si la cantidad adicional es distinta del precio pagado o por pagar. Los diferentes elementos se indican por separado en la factura, de acuerdo con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof en materia de gastos de transporte.

La demandante sugiere que se responda a la tercera cuestión de la siguiente manera:

«La exigencia de una indicación distinta, en el sentido del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80, se cumple cuando la factura indica una suma global para la mercancía y la cantidad pagada por las cuotas/certificados de autenticidad, de donde se deduzcan los diferentes elementos del coste.»

La *Comisión* alega que debe partirse, como el Tribunal de Justicia lo hizo en la citada sentencia Ospig, del artículo 3 del Reglamento y concretamente de su apartado 3, según el cual debe tenerse en consideración el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste.

En opinión de la Comisión, esta norma indica claramente que los gastos relativos al certificado de autenticidad deben incluirse en el valor en aduana, ya que este documento presenta grandes diferencias respecto al certificado de exportación exigido en el marco de la normativa de los textiles.

En efecto, este último, expedido por el país exportador, se refiere no a determinados artículos, sino a una categoría concreta (por ejemplo, camisas originarias de Hong-Kong). La mercancía y el certificado pueden obtenerse por separado e incluso de personas diferentes. Es posible, incluso, que se adquieran simultáneamente del vendedor, como en el asunto Ospig.

Por el contrario, para la importación de carne de vacuno de alta calidad, la adquisición de la mercancía y del certificado no pueden estar disociadas, ya que este último se refiere a una mercancía bien determinada, según lo dispuesto en el citado Regla-

mento nº 263/81. La fórmula que éste prevé para el certificado («El que suscribe certifica que la carne de vacuno descrita en el presente certificado corresponde a las características que figuran al dorso») muestra que es imposible extenderlo sin que el animal que va a sacrificarse haya sido objeto de un control para comprobar si las informaciones certificadas relativas a su cría, su alimentación, etc., son exactas.

Por lo tanto, como el certificado se refiere a una mercancía a la que está indisociablemente vinculado, los gastos que origina deben ser considerados como parte integrante del precio de venta y del valor de transacción: las sumas pagadas por el certificado son pagos efectuados por la mercancía, aunque se indiquen por separado en la factura.

A partir de esta conclusión, la Comisión no considera necesario examinar si el artículo 8 del Reglamento permitiría eventualmente incluir los gastos dentro del valor en aduana.

Respecto a la segunda cuestión, en opinión de la Comisión, está claro según el texto de la letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento que, puesto que los costes relativos al certificado no se pagan en la Comunidad, sino en el país exportador, dicha norma no es aplicable.

Por consiguiente, no se plantea la cuestión de si los gastos corresponden al concepto de tributos contenido en la citada norma.

Teniendo en cuenta que se responde a la segunda cuestión en sentido negativo, no es necesario examinar la tercera cuestión.

La Comisión propone, pues, al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales que:

«1) Los apartados 1 y 3 del artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, deben interpretarse en el sentido de que, a efectos de determinar el valor en aduana de carne de vacuno argentina que fue importada en 1981 en el marco del Reglamento (CEE) nº 217/81 del Consejo, de 20 de enero de 1981, relativo a la apertura de un contingente arancelario comunitario de carnes de vacuno de alta calidad, frescas y refrigeradas o congeladas, de las subpartidas 02.01 A II a) y 02.01 A II b) del arancel aduanero común, las cantidades pagadas a los vendedores además del precio de la mercancía por los certificados de autenticidad exigidos para la aplicación de la normativa sobre los contingentes deben añadirse al precio de compra efectivamente pagado o por pagar.

2) La letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento referente al valor en aduana no puede interpretarse en el sentido de que las cantidades pagadas por el certificado deban ser consideradas como tributos pagados en la Comunidad por causa de la importación.»

III. Respuesta a la cuestión planteada por el Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia pidió a la Comisión que indicara si, en su opinión, el procedimiento seguido en Argentina para expedir los certificados de autenticidad era conforme con lo dispuesto en el Reglamento nº 263/81. La Comisión respondió afirmativamente.

En su opinión, el Acuerdo relativo a la carne de vacuno entre la República Argentina y la Comunidad (DO L 71, de 17.3.1980, p. 169) deja completa libertad a las autoridades argentinas por lo que se refiere a la expedición de los certificados de autenticidad, siempre que se cumplan todas las garantías de concordancia entre la mercancía y el certificado. A este respecto, la Comisión se refiere asimismo al artículo 5 del Reglamento nº 263/81, así como a su tercer considerando.

El sistema de transferencia de contingentes, descrito por la demandante en sus observaciones, no está excluido. Por el contrario, respeta los objetivos fijados por los regímenes de importación. Dado que se trata de una concesión comercial atribuida por la Comunidad a Argentina, y no de un régimen preferencial reservado a las empresas comunitarias, la distribución de las cantidades exportadas y la determinación del precio no presentan interés para la Comunidad, siempre y cuando la expedición de los certificados se efectúe correctamente.

La Comisión añade que, independientemente de cuáles sean las modalidades de obtención de los certificados de autenticidad, la mercancía y el certificado constituyen un todo y no pueden separarse; se entregan conjuntamente por parte de la empresa de exportación al comprador comunitario y, por consiguiente, tanto el precio de la mercancía como los gastos por extender el certificado deben ser incluidos en el valor en aduana.

Gordon Slynn
Juez Ponente