CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL
presentadas el 26 de enero de 2006 [1]

I. Observaciones preliminares

1. En el presente procedimiento, el Gerechtshof te Amsterdam solicita al Tribunal de Justicia una interpretación del Código aduanero comunitario [2] en relación con el valor en aduana de ordenadores portátiles equipados con software operativo. Se trata en particular de saber si el valor del software operativo debe incluirse o no en el valor en aduana de los ordenadores portátiles.

II. Marco jurídico

2. El artículo 29, apartado 1, del Código aduanero establece, entre otras cosas, cuanto sigue:

«El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:

[...]

d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.»

3. Con arreglo al artículo 29, apartado 2, del Código aduanero, en una operación de compra entre personas vinculadas, podrá aceptarse el valor de transacción si dicho valor está próximo al valor de mercado referido al mismo momento o a uno muy cercano.

1 — Lengua original: alemán.

2 — 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» o «CA»).

4. El artículo 32 del Código aduanero establece, entre otras cosas:

«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:

[...]

b) el valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:

i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas,

ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas,

iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas,

iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Comunidad y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

[...]

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.

[...]»

5. A tenor del artículo 34 del Código aduanero:

«Para determinar el valor en aduana de soportes informáticos destinados a equipos de tratamiento de datos y que contengan datos o instrucciones podrán fijarse normas especiales con arreglo al procedimiento del Comité.»

6. El artículo 147 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario [3] (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación») establece, entre otras disposiciones, lo siguiente:

«1. A efectos del artículo 29 del Código, el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. Esta indicación también servirá en el caso de las ventas sucesivas antes de la valoración, pudiendo entonces tomarse cualquiera de los precios resultantes de estas ventas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 178 a 181, como base de la valoración.

[...]

3. El comprador no tendrá que cumplir más condiciones que la de ser parte del contrato de venta.»

7. El artículo 167 del Reglamento de aplicación prevé, entre otras, las siguientes disposiciones:

«1. No obstante lo dispuesto por los artículos 29 a 33 del Código, al determinar el valor en aduana de los soportes informáticos importados destinados a equipos de tratamiento de datos y que lleven registrados datos e instrucciones, sólo se tendrá en cuenta el coste o el valor del soporte informático propiamente dicho. El valor en aduana de los soportes informáticos importados que lleven registrados datos o instrucciones no incluirá, por lo tanto, el coste o el valor de estos datos o instrucciones, a condición de que este coste o valor se distinga del coste o valor del soporte informático considerado.

[...]»

III. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

8. El presente asunto tiene su origen en un litigio entre Compaq Computer Internatio-

3 — DO L 253, p. 1.

nal Corporation (en lo sucesivo, «CCIC») y el Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (director del distrito aduanero de Arnhem; en lo sucesivo, «autoridad aduanera»), el cual versa sobre el valor en aduana de ordenadores portátiles que CCIC importó para su despacho a libre práctica entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997. Las autoridades aduaneras neerlandesas sostienen que CCIC omitió indebidamente incluir en el valor en aduana el valor de los programas informáticos instalados en los ordenadores portátiles.

9. CCIC forma parte del grupo de empresas Compaq, que opera a nivel internacional en el ámbito de la informática, y se ocupa de la distribución de los productos Compaq en Europa. Gestiona un centro de distribución en los Países Bajos.

10. CCIC es una filial al 100 % de Compaq Computer Corporation (en lo sucesivo, «CCC»), con domicilio social en los Estados Unidos de América. La matriz CCC celebró un contrato con Microsoft Corporation en virtud del cual los ordenadores producidos por Compaq o en nombre de Compaq pueden ser equipados con los sistemas operativos MS-DOS y MS Windows (en lo sucesivo, denominados conjuntamente «sistema operativo») y vendidos conjuntamente. CCC paga a Microsoft 31 USD por cada ordenador Compaq equipado con el mencionado sistema operativo.

11. CCC compró ordenadores portátiles de dos fabricantes taiwaneses, y se acordó que los discos duros de dichos ordenadores, en el momento de la entrega, estarían provistos del mencionado sistema operativo. A tal fin, CCC puso gratuitamente los programas informáticos a disposición de los fabricantes, que fueron instalados en los ordenadores portátiles. A continuación, los ordenadores fueron suministrados *free on board* (FOB) Taiwán para ser vendidos en la Comunidad.

12. CCC, a su vez, vendió los ordenadores portátiles a CCIC; éstos fueron transportados directamente desde Taiwán a los Países Bajos. Con ocasión de su importación, CCIC declaró los ordenadores portátiles para su despacho a libre práctica. En el cálculo del valor en aduana de los ordenadores portátiles conforme al artículo 29 del Código aduanero, se tomó como base el precio de venta entre los fabricantes taiwaneses y CCC. Es manifiesto que el valor del sistema operativo no fue incluido en el precio.

13. En 1999, el Landelijk Waardeteam van de Douane (el equipo regional de evaluación de la administración de aduanas) realizó una inspección en los locales de CCIC al objeto de comprobar la exactitud del valor en aduana declarado de los ordenadores portátiles. A tal respecto, los funcionarios encargados del control sostuvieron que el valor del sistema operativo instalado en los ordenadores debía estar incluido en el valor en aduana. A resultas de la citada inspección, la autoridad aduanera incrementó el valor en

aduana de los ordenadores portátiles en el importe correspondiente a los programas informáticos y libró los requerimientos de pago adicionales litigiosos por la importación de ordenadores portátiles declarados para su puesta en libre práctica en el período comprendido entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

14. CCIC impugnó sin éxito los requerimientos de pago adicionales ante la autoridad aduanera y, a continuación, interpuso un recurso contra la resolución desestimatoria de la autoridad aduanera ante la Sala sobre asuntos aduaneros del Gerechtshof Amsterdam.

15. En el marco del presente procedimiento, el Gerechtshof te Amsterdam ha planteado al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, mediante sentencia de 13 de julio de 2004, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de julio de 2004, una petición de decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«Con motivo de la importación de ordenadores en los que el vendedor ha instalado un sistema operativo, ¿debe sumarse, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero comunitario, al valor de transacción de dichos ordenadores el valor de los programas informáticos suministrados gratuitamente por el comprador al vendedor si su valor no está incluido en el valor de la transacción?»

IV. Sobre la cuestión prejudicial

A. *Observaciones introductorias*

16. En primer lugar, ha de señalarse brevemente que, de conformidad con el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero, el valor en aduana se calcula, en principio, sobre la base del denominado valor de transacción. Se trata, a tal respecto, del «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».

17. Del artículo 29 del Código aduanero se desprende que el cálculo del valor en aduana se refiere a una determinada transacción entre un vendedor y un comprador. Se trata en principio de la transacción declarada por el declarante, a menos que la elección sea posteriormente cuestionada por la autoridad tributaria.

18. Sin embargo, en algunos casos, el valor de transacción calculado sobre esta base no resulta pertinente para la averiguación del valor en aduana. Por ejemplo, tal puede ser el caso, en determinadas circunstancias, si la

venta declarada se ha celebrado entre dos empresas vinculadas. [4] En este caso, el valor en aduana puede determinarse con arreglo a los métodos previstos en los artículos 30 y 31 del Código aduanero. Además, el valor de transacción puede corregirse, entre diversos modos, mediante la aplicación del artículo 32, apartado 1, del Código aduanero, que prevé una serie de partidas suplementarias, si tales partidas no están ya comprendidas en el valor de transacción.

19. Como subraya acertadamente la Comisión, la determinación del comprador y del vendedor tiene consecuencias significativas en la determinación del valor de transacción y del valor en aduana. En función de cuál sea la transacción invocada, podrán modificarse, entre otros, el importe y las partes integrantes del valor de transacción, así como la aplicabilidad de los elementos sumados al valor de transacción en virtud del artículo 32 del Código aduanero. Así pues, para responder a la cuestión prejudicial, procederá determinar en primer lugar el comprador y el vendedor en el sentido de los artículos 29 y ss. del Código aduanero y, por tanto, la transacción pertinente para el cálculo del valor en aduana (en lo sucesivo, también denominada «transacción pertinente»).

4 — Artículo 29, apartado 2, del Código aduanero.

B. *Determinación del «comprador» y de la transacción pertinente para el cálculo del valor en aduana*

20. La *Comisión* sostiene la tesis de que CCC y CCIC deben ser consideradas vendedor y comprador, respectivamente. En otras palabras, la venta celebrada entre CCC y CCIC es la transacción pertinente para el cálculo del valor en aduana. En la vista, ni CCC ni los Gobiernos neerlandés y británico compartieron esta tesis.

21. En opinión de la Comisión, CCC no puede tener la consideración de comprador en el marco del cálculo del valor en aduana, porque CCC no está establecida en el territorio de la Comunidad.

22. Ahora bien, a juicio de la Comisión, esto no significa que las autoridades aduaneras deban atender exclusivamente, a la hora de determinar el valor en aduana, al valor de transacción de la venta entre CCC y CCIC. Opina que CCC y CCIC son empresas vinculadas, por lo que, de conformidad con el artículo 29, apartado 2, del Código aduanero, es necesario examinar si el valor de transacción de la venta entre empresas vinculadas está muy próximo, en el mismo momento o en uno muy cercano, al valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares entre empresas no vinculadas. Dicho con otras palabras, el valor de

transacción de la venta entre los fabricantes taiwaneses y CCC ha de tomarse como valor comparativo a la hora de examinar el valor de transacción de la venta entre CCC y CCIC.

23. La tesis de la Comisión suscita la cuestión de qué criterios sirven de base para determinar la venta pertinente para el cálculo del valor en aduana y, en particular, qué papel desempeña en este contexto el hecho de que el comprador tenga su establecimiento en la Comunidad.

24. En relación con el establecimiento del vendedor en la Comunidad, ha de observarse que, como planteó CCIC en la vista, el asunto Caterpillar Overseas [5] citado por la Comisión versa sobre una interpretación de disposiciones [6] que la Comunidad adoptó sobre la base del denominado «Convenio de Bruselas sobre el valor en aduana» [7] de 15 de diciembre de 1950. Una de las disposiciones objeto de interpretación en dicha sentencia preveía además que «el precio pagado o por pagar puede ser aceptado como valor en aduana si es facturado a un comprador establecido en el territorio aduanero de la Comunidad».

25. Sin embargo, entretanto la situación jurídica ha cambiado en la medida en que, con arreglo a las normativas comunitarias relativas al valor en aduana que se basan en el Código aduanero del GATT, el valor en aduana ya no debe determinarse sobre la base del valor normal, sino sobre la del valor de transacción.

26. Ahora bien, la definición del valor de transacción contenida en el artículo 29, apartado 1, no hace referencia al establecimiento del comprador en el territorio aduanero de la Comunidad. Además, el Código aduanero no contiene ninguna otra mención explícita al hecho de que el comprador deba tener su establecimiento en la Comunidad. [8]

5 — Sentencia de 13 de marzo de 1980 (111/79, Rec. p. 773).

6 — El artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 603/72 de la Comisión, de 24 de marzo de 1972, relativo al comprador que ha de tenerse en consideración para la determinación del valor en aduana (DO L 72, p. 17), prevé: «En virtud de las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 803/68 del Consejo, de 27 de junio de 1968, relativo al valor en aduana de las mercancías, y sin perjuicio de los requisitos establecidos en dicho Reglamento, el precio pagado o por pagar puede ser aceptado como valor en aduana si es facturado a un comprador establecido en el territorio aduanero de la Comunidad.»

7 — Convenio sobre el valor en aduana de las mercancías, firmado en Bruselas el 15 de diciembre de 1950. Dicho Convenio tomaba como base, para la determinación del valor en aduana, un concepto teórico, el «valor normal». En el marco de la Ronda de Tokio del GATT (1973-1979) se elaboró el Código del valor en aduana del GATT. Éste pasaba a basarse en el «valor de transacción» a la hora de calcular el valor en aduana. El Código del valor en aduana del GATT fue aceptado por la CEE el 17 de marzo de 1980 y fue convertido directamente en Derecho comunitario aplicable mediante el Reglamento sobre el valor en aduana [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)]. El Código aduanero, en vigor desde el 1 de enero de 1994, incorporó el Reglamento sobre el valor en aduana manteniendo su contenido.

8 — El Código aduanero prevé de forma explícita únicamente que el *declarante del valor en aduana* esté en principio establecido en la Comunidad, con sujeción a determinadas excepciones.

27. Desde la entrada en vigor del Reglamento sobre el valor en aduana, [9] sustituido a partir del 1 de enero de 1994 por el Código aduanero, el Tribunal de Justicia sólo se ha pronunciado una vez, a saber en el asunto Unifert, [10] sobre el establecimiento de las partes de la transacción «pertinente» para la determinación del valor en aduana. Con todo, ha de señalarse que en el citado asunto, a diferencia de cuanto ocurre en el presente, tanto el comprador como el vendedor de la venta declarada tenían su establecimiento en la Comunidad.

28. Como declara el Tribunal de Justicia en la sentencia Unifert, antes citada, cuando, en el caso de ventas sucesivas de una mercancía, diversos precios efectivamente pagados o por pagar reúnan los requisitos exigidos por el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero, [11] el importador puede, de conformidad con el artículo 147, apartado 1, del Reglamento de aplicación, elegir cualquiera de ellos para determinar el valor de transacción. [12]

29. El artículo 29, apartado 1, del Código aduanero prevé que para que una venta pueda tomarse como base para la determinación del valor en aduana, deberá haberse efectuado «para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad».

30. En este contexto, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Unifert, antes citada, que el criterio de «venta para la exportación» se refiere a las mercancías y no al establecimiento del *vendedor*. [13] El Tribunal de Justicia declara asimismo que la definición valor de transacción «no tiene en cuenta el lugar en el que estén establecidas las partes de contrato de compraventa». [14] Así pues, es de suponer que lo decisivo no es ni el establecimiento del vendedor ni el del comprador.

31. Ello se ve confirmado por el hecho de que el artículo 147, apartado 3, del Reglamento de aplicación prevé expresamente que el comprador de la transacción pertinente para la determinación del valor en aduana «no tendrá que cumplir más condiciones que la de ser parte del contrato de venta».

32. Ahora bien, como ha declarado el Tribunal de Justicia en la sentencia Unifert, antes citada, la expresión «venta para la exportación», situada en su contexto, implica que, en el momento de la venta, conste que las mercancías procedentes de un tercer país se introducirán en el territorio aduanero de la Comunidad. [15] Ello parece apuntar a que, para la declaración de una venta entre dos

9 — Reglamento nº 1224/80, citado en la nota 7.

10 — Sentencia de 6 de junio de 1990 (C-11/89, Rec. p. I-2275).

11 — La sentencia Unifert, citada en la nota 10, se refiere al artículo 3, apartado 1, del Reglamento nº 1224/80, cuyo contenido se reproduce, en idénticos términos, en el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero.

12 — Véase la sentencia Unifert, citada en la nota 10, apartados 16 y 21.

13 — Sentencia Unifert, citada en la nota 10, apartado 11. Estas declaraciones del Tribunal de Justicia se basan en esencia en el tenor del artículo 6 del Reglamento (CEE) nº 1495/80 de la Comisión, de 11 de junio de 1980, por el que se adoptan las disposiciones de aplicación de ciertas disposiciones de los artículos 1, 3 y 8 del Reglamento (CEE) nº 1224/80 relativo al valor en aduana de las mercancías (DO L 154, p. 14; EE 02/06, p. 246), llevado con el mismo contenido al artículo 147, apartado 1, del Reglamento de aplicación.

14 — Sentencia Unifert, citada en la nota 10, apartado 9.

15 — Sentencia Unifert, citada en la nota 10, apartados 9 a 11.

partes establecidas en el extranjero (como, en el presente asunto, los fabricantes taiwaneses y CCIC) en cuanto transacción pertinente, debe acreditarse que las mercancías ya fueron vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. Esta prueba puede aportarse, entre otras formas, cuando la documentación contractual permite conocer que las mercancías van destinadas al territorio aduanero de la Comunidad, cuando las mercancías son adquiridas por un intermediario pero enviadas directamente por sus proveedores a la Comunidad o bien cuando las mercancías son fabricadas específicamente para un vendedor establecido la Comunidad.

33. De todas formas, en el caso de ventas sucesivas para su exportación hacia el territorio aduanero de la Comunidad, la posibilidad de que el declarante en aduana elija libremente, entre los precios convenidos para cada una de las ventas, el que utilizará como base de valoración está sujeta a la condición práctica de que el declarante pueda proporcionar a las autoridades aduaneras respecto a tal precio todos los elementos y documentos necesarios con arreglo a las disposiciones de los artículos 178 a 181 del Reglamento de aplicación. [16]

34. En cualquier caso, parece que de la normativa comunitaria aplicable no se deriva ninguna razón imperiosa por la que el comprador que participe en la transacción pertinente para el cálculo del valor en aduana deba estar establecido en la Comunidad.

35. En cuanto atañe al presente asunto, de la situación descrita por el órgano jurisdiccional remitente se infiere que las mercancías fueron enviadas directamente por los fabricantes taiwaneses a CCIC, es decir, a la Comunidad. Ello permite afirmar que la venta entre los fabricantes taiwaneses y CCC se celebró para la exportación al territorio aduanero de la Comunidad. La situación descrita por el órgano jurisdiccional remitente tampoco permite deducir que las autoridades aduaneras neerlandesas pusieran en entredicho la documentación de la transacción entre los fabricantes taiwaneses y CCC.

36. En consecuencia, procede declarar que la venta entre los fabricantes taiwaneses y CCC pudo ser correctamente declarada como transacción pertinente para la determinación del valor en aduana.

37. A continuación, procede determinar, sobre la base de esta transacción, la aplicabilidad de los elementos adicionales de conformidad con el artículo 32 del Código aduanero.

16 — En este sentido, la sentencia Unifert, citada nota 10, apartado 16.

C. *La aplicabilidad de lo elementos adicionales sobre la base del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero*

38. De cuanto antecede se desprende que el valor en aduana fue calculado correctamente sobre la base del valor de la transacción entre los fabricantes taiwaneses y CCC.

39. En el marco de la vista, se expuso que el valor del sistema operativo estaba comprendido a tanto alzado, conjuntamente con un margen de beneficio, en el precio de venta entre CCC y CCIC, pero no en el precio de venta entre los fabricantes taiwaneses y CCC sobre cuya base se calculó el valor en aduana.

40. Con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), en el cálculo del derecho de aduana, deben añadirse al precio efectivamente pagado por las mercancías importadas los denominados componentes adicionales *(Beistellungen)*, con sujeción a los siguientes requisitos: los bienes o servicios (1) deben haber sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, (2) gratuitamente o a precios reducidos, (3) y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías exportadas, (4) en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar. Además, debe haberse entregado al comprador una de las categorías de componentes adicionales mencionadas en los incisos i) a iv) del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero.

41. La *Comisión* duda de que en el presente asunto se cumplan los requisitos del supuesto de aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b) del CA. En particular, pone en entredicho que el sistema operativo haya sido suministrado directa o indirectamente por el comprador y que su valor no esté comprendido en el valor de transacción de la operación de compra entre CCC y CCIC. Además, considera igualmente dudoso que el sistema operativo se ajuste a una de las categorías mencionadas en el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero.

42. Como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, sin que sea cuestionado por las partes del procedimiento principal, CCC suministró gratuitamente el sistema operativo a los fabricantes taiwaneses del ordenador portátil. CCC celebró, por su parte, un contrato con Microsoft en virtud del cual los ordenadores fabricados por Compaq o en nombre de Compaq podían ser equipados con un sistema operativo de Microsoft y ser vendidos conjuntamente. Dado que CCC es el comprador en la transacción pertinente para la determinación del valor en aduana, el sistema operativo fue, en mi opinión, suministrado directa o cuando menos indirectamente por el comprador (es decir, CCC) de forma gratuita al vendedor (es decir, a los

fabricantes taiwaneses) en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero.

43. Ya he hecho constar que es manifiesto que el valor del sistema operativo no estaba comprendido en el precio efectivamente pagado por CCC a los fabricantes taiwaneses.

44. En consecuencia, opino que se cumplen los requisitos para la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero. Queda por elucidar si el sistema operativo se ajusta a una categoría de los componentes adicionales mencionados en los incisos i) a iv).

45. *CCIC* sostiene a tal respecto la tesis de que el sistema operativo no se corresponde con ninguno de los elementos componentes mencionados en los incisos i), ii) y iii), pues se trata exclusivamente de bienes materiales. En cuanto atañe a lo que se ha dado en llamar «componentes adicionales inmateriales» del inciso iv), éstos pueden añadirse únicamente si son necesarios para la fabricación de las mercancías importadas, lo cual no se da en el presente asunto.

46. La *Comisión* es también de la opinión de que el sistema operativo no se ajusta a ninguna de las cuatro categorías de componentes adicionales.

47. Los *Gobiernos británico* y *español* sustentan en cambio la tesis de que el sistema operativo debe clasificarse en la categoría de los «materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas» mencionada en el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), del Código aduanero. El Gobierno británico sostiene en particular que el sistema operativo es una parte integrante del ordenador portátil porque constituye una parte autónoma con valor propio y además es esencial para el funcionamiento del ordenador. No existe ninguna razón para diferenciar, a la hora de determinar el valor en aduana, entre elementos materiales e inmateriales. En opinión del Gobierno español, se trata de un elemento inmaterial, pero integrado en el ordenador, y el ordenador no puede funcionar del mismo modo sin sistema operativo.

48. A juicio de los *Gobiernos neerlandés* y *alemán,* el sistema operativo ha de tener la consideración de un componente adicional inmaterial en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del Código aduanero. El Gobierno alemán plantea a este respecto que el sistema operativo constituye una prestación necesaria para la fabricación de la mercancía importada, porque el con-

trato pertinente para los hechos del asunto prevé el suministro de ordenadores con el sistema operativo instalado. El Gobierno neerlandés sostiene que el sistema operativo constituye una parte integrante necesaria sin la cual el ordenador no puede ser utilizado y, por tanto, es necesaria para su fabricación.

49. El artículo 32 del Código aduanero prevé en su apartado 3 que, para la determinación del valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el artículo 32. Este tenor, en sí mismo considerado, podría inducir a interpretar estrictamente las disposiciones del artículo 32. Sin embargo, en virtud de la utilización de las palabras «y elementos similares», se hace evidente que la enumeración contenida en el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), del Código aduanero no es exhaustiva.

50. El objetivo de la normativa comunitaria relativa a la valoración en aduana consiste en establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral, que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios. [17] De ello se desprende que la determinación del valor en aduana está dirigida a abarcar, en principio, todos aquellos elementos integrantes de la mercancía importada que revistan un valor económico. A tal respecto, cabe preguntarse si tiene pertinencia el hecho de que los «materiales, componentes, partes y elementos similares» incorporados a las mercancías importadas tengan carácter inmaterial.

51. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al valor en aduana de elementos adicionales inmateriales aporta, a primera vista, poca claridad a la respuesta a esta cuestión, dado que parece contradictoria. En el asunto Bosch, [18] el Tribunal de Justicia declaró que en el valor en aduana de una máquina sólo debe incluirse el valor intrínseco de la mercancía, pero no el valor de bienes inmateriales tales como procedimientos, servicios o know-how. [19] En el asunto Brown Boveri [20] el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el software está incorporado a la mercancía y está unido a ésta, su valor forma parte integrante del precio pagado o por pagar. [21]

52. Sin embargo, esta aparente contradicción se resuelve cuando, dentro de los componentes auxiliares inmateriales, se establece la siguiente diferenciación: por un lado, existen componentes adicionales inmateriales que se ponen a disposición para la fabricación de la mercancía, tales como, por ejemplo, una patente, un diseño, o un

17 — Sentencia de 19 de octubre de 2000, Sommer (C-15/99, Rec. p. I-8989), apartado 25.

18 — Sentencia de 14 de julio de 1977, Bosch (1/77, Rec. p. 1473).

19 — Sentencia Bosch, citada en la nota 18 *supra*, apartado 4.

20 — Sentencia de 18 de abril de 1991 (79/89, Rec. p. I-1853).

21 — Sentencia Brown Boveri, citada en la nota 20 *supra*, apartados 21 y 22.

modelo. De concurrir los demás elementos del supuesto, estos componentes adicionales pueden, en su caso, quedar comprendidos en el inciso iv) del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero. De ellos se distinguen, por otro lado, los elementos inmateriales integrados en la mercancía importada para el funcionamiento de la misma, por ejemplo el programa de lavado de una lavadora o los programas de un ordenador de a bordo en un automóvil. A diferencia de cuanto ocurre, por ejemplo, con una patente, un modelo o un diseño, un elemento inmaterial no es un requisito directamente necesario para la creación de la mercancía importada. Los componentes adicionales inmateriales son, a pesar de su inmaterialidad, elementos integrantes de la mercancía final, dado que están unidos a ésta, [22] mejoran su funcionamiento o incluso le añaden una nueva funcionalidad y, en consecuencia, contribuyen al valor de la mercancía importada en una medida nada desdeñable. A esta última categoría de elementos inmateriales que se incorporan a la mercancía importada pertenece, por ejemplo, a mi juicio, los programas sobre los que versaba el asunto Brown Boveri, antes citada.

53. En consecuencia, cabe considerar, en resumen, que en el presente asunto resulta decisivo determinar si el ordenador portátil y el sistema operativo constituyen una mercancía unitaria, es decir, si el sistema operativo constituye, en un sentido económico y práctico, un elemento integrante de la mercancía importada. Pero, como también sucede con otros elementos –incluso materiales–, ello no significa forzosamente que el ordenador portátil no pueda funcionar en modo alguno sin este elemento inmaterial.

54. En el presente asunto ha de observarse además que las partes del contrato acordaron que los ordenadores portátiles se suministrarían con un sistema operativo instalado (en este caso, el sistema operativo fabricado por Microsoft). En consecuencia, en el presente asunto, la mercancía adquirida por el comprador es el ordenador junto con el sistema operativo y, por tanto, estaría incompleta sin él.

55. Ha de señalarse que, en opinión de CCIC, resulta contrario a la lógica del sistema del Código aduanero el hecho de que, en el presente asunto, el valor del sistema operativo se incluya en el valor en aduana sobre la base del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero, mientras que, conforme al artículo 34 del Código aduanero y al artículo 167 del Reglamento de aplicación, no se incluiría si el programa estuviera almacenado en un soporte informático y su valor se distinguiera del valor del soporte informático.

22 — De los hechos del presente asunto se desprende que el sistema operativo está instalado en el disco duro. Sin embargo, debe activarse para su completo funcionamiento.

56. Este argumento carece de pertinencia en el presente asunto en la medida en que trata básicamente de la importación de ordenadores portátiles en los que se ha instalado un sistema operativo, y no de la importación de software para la venta como tal. Asimismo, las disposiciones de los artículos 34 del Código aduanero y 167 del Reglamento de aplicación constituyen inequívocamente disposiciones que establecen excepciones, que, en consecuencia, deben interpretarse de forma estricta. Con arreglo al artículo 167, apartado 2, del Reglamento de aplicación, queda excluido del ámbito de aplicación de esta disposición los programas instalados en mercancías que incorporen circuitos integrados, semiconductores o dispositivos similares. En consecuencia, un ordenador portátil queda evidentemente excluido del ámbito de aplicación de los artículos 34 del Código aduanero y 167 del Reglamento de aplicación. Así pues, la disposición que establece una excepción parece referirse únicamente a las operaciones comerciales con programas que se han almacenado en un soporte informático para su entrega y no, en el presente asunto, a los programas suministrados como parte integrante inmaterial de un ordenador portátil. El limitado ámbito de aplicación de las disposiciones de los artículos 34 del Código aduanero y 167 del Reglamento de aplicación impide, a mi juicio, extrapolar las disposiciones aplicables a los programas almacenados en soportes de datos a los programas instalados en el disco duro de un ordenador portátil.

57. En mi opinión, a la vista de cuanto antecede, la categoría «materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas» mencionada en el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, en las circunstancias citadas, comprende también el sistema operativo instalado por el fabricante en un ordenador portátil.

58. Así pues, procede responder a la cuestión prejudicial que, con motivo de la importación de ordenadores en los que el vendedor ha instalado un sistema operativo, debe sumarse, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero, al valor de transacción de dichos ordenadores, el valor de los programas informáticos suministrados gratuitamente por el comprador al vendedor si su valor no está incluido en el valor de la transacción.

59. En virtud de tal respuesta, no es necesario seguir examinando los argumentos en que se apoyan las partes para la interpretación de los artículos 32, apartado 1, letra c), y 34 del Código aduanero.

V. Costas

60. Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, británico, alemán y español, así como por la Comisión, 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 remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas.

VI. Conclusión

61. A la vista de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial del modo siguiente:

«Con motivo de la importación de ordenadores en los que el vendedor ha instalado un sistema operativo, debe sumarse, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero [Reglamento (CEE) nº 2913/92], al valor de transacción de dichos ordenadores, el valor de los programas informáticos suministrados gratuitamente por el comprador al vendedor si su valor no está incluido en el valor de la transacción.»