SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
6 de junio de 1990 *

En el asunto C-17/89,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener, en el litigo pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost (administración principal de aduanas de Frankfurt am Main-Este), demandada y recurrente en casación («Revision» alemana),

y

Deutsche Olivetti GmbH, demandante y recurrida en casación («Revision» alemana),

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 8 y 15 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres. M. Zuleeg, Presidente de Sala, en funciones de Presidente; R. Joliet y G. C. Rodríguez Iglesias, Jueces,

Abogado General: Sr. G. Tesauro
Secretario: Sr. J.-G. Giraud

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Deutsche Olivetti GmbH, por el Sr. Dirk Krüger, Abogado de Frankfurt,

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por su Consejero Jurídico, Sr. Jörn Sack, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Jean Imbach, Abogado de Estrasburgo,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 7 de febrero de 1990,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de marzo de 1990,

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 14 de diciembre de 1988, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de enero de 1989, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento (CEE) nº 1224/80, 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, «Reglamento sobre el valor en aduana»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Deutsche Olivetti GmbH (en lo sucesivo, «Olivetti») y el Hauptzollamt Frankfurt (en lo sucesivo, «HZA») sobre la valoración de los gastos de transporte correspondientes a una importación de mercancías efectuada en mayo de 1982.

3 Olivetti había comprado las mercancías de que se trata en Hong Kong y había convenido con un comisionista transitario una tarifa de flete única por su transporte desde Hong Kong hasta Frankfurt. Las mercancías, embaladas en un contenedor, fueron transportadas por vía marítima hasta Hamburgo y, a continuación, por vía terrestre, hasta Frankfurt.

4 Conforme al apartado 1 del artículo 3 y al inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento sobre el valor en aduana, Olivetti, en su declaración en aduana, sumó al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías los gastos de transporte y de seguro hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad. Los gastos declarados de esta manera se determinaron por referencia a la tarifa generalmente aplicada por una empresa privada de transportes marítimos por el trayecto Hong Kong-Hamburgo.

5 Como consecuencia de una inspección, el HZA procedió a calcular de nuevo los gastos de transporte y exigió a Olivetti el pago de derechos de aduana complementarios. El HZA invocó la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana, que dispone lo siguiente:

«Cuando las mercancías sean transportadas en el mismo tipo de transporte hasta un punto situado allende el punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad, los gastos de transporte se repartirán proporcionalmente a la distancia recorrida fuera y dentro del territorio aduanero de la Comunidad, a menos que se suministre al servicio de aduanas la justificación de los gastos en que se haya incurrido en virtud de una tarifa obligatoria y general para el transporte de mercancías hasta el punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad.»

6 Por tanto, el HZA repartió los gastos de transporte efectivamente pagados por Olivetti proporcionalmente a la distancia recorrida fuera y dentro del territorio aduanero de la Comunidad. Luego, dobló el porcentaje que representaba la distancia recorrida entre Hamburgo y Frankfurt a causa del mayor precio de los gastos de transporte en el interior de la Comunidad.

7 Olivetti interpuso un recurso contra esta liquidación ante el Finanzgericht. En apoyo de su recurso alegó que la letra a) del apartado 2 del artículo 15 sólo es aplicable a las mercancías «transportadas en el mismo tipo de transporte hasta un punto situado más allá del punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad», lo que no sucedía en el caso de autos, puesto que las mercancías habían viajado, en primer lugar, por vía marítima y, luego, por vía terrestre.

8 Como quiera que el Finanzgericht estimó el recurso de Olivetti, el HZA interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof, alegando que el transporte por contenedor debía considerarse, en sí mismo, como un «tipo de transporte».

9 Con objeto de resolver este litigio el Bundesfinanzhof acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Conforme a qué criterios se determinan los gastos de transporte que, según establece el inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento (CEE) nº 1224/80, deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar según el artículo 3, cuando el importador, en condiciones de entrega fob, pagó un precio total por el transporte hasta un punto en el interior de la Comunidad situado más allá del punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad? ¿Es importante para calcular dichos gastos que las mercancías importadas en contenedores hayan permanecido en el mismo contenedor durante todo el transporte?»

10 Para una más amplia exposición de los hechos y del marco jurídico del litigio principal, así como de las observaciones escritas presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

11 De los autos se deduce que, mediante estas cuestiones, el Bundesfinanzhof pretende saber, en primer lugar, si el transporte en contenedor puede considerarse como un «tipo de transporte» en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana y, en caso de respuesta negativa, cómo deben calcularse los gastos de transporte a que se refiere el inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8, cuando el importador ha pagado un precio global por el transporte hasta un punto situado más allá del lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, suponiéndose que las mercancías han sido transportadas en varios tipos de transporte diferentes.

Sobre la primera cuestión

12 Con carácter preliminar procede recordar que, a tenor del apartado 1 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana, «el valor en aduana de las mercancías

importadas no comprenderá los gastos de transporte después de la importación en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que estos gastos se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas». Este artículo no hace sino reproducir la norma enunciada en el apartado 1 del artículo 3 y en el inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8, conforme a la cual, al valor de transacción de las mercancías deberán sumarse los gastos de transporte hasta el punto de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad.

13 El apartado 2 del artículo 15 contiene disposiciones particulares relativas al tratamiento de los gastos correspondientes al transporte dentro de la Comunidad cuando éstos no se distinguen claramente de los gastos de transporte fuera de la Comunidad. Según la letra a) del apartado 2 del artículo 15, los gastos de transporte se repartirán proporcionalmente a la distancia recorrida fuera y dentro del territorio aduanero de la Comunidad cuando las mercancías sean transportadas en el mismo tipo de transporte.

14 El recurso a un reparto proporcional de los gastos supone que se aplica a todo el trayecto la misma tarifa o, a lo sumo, tarifas que no difieren sensiblemente. En tales casos, el porcentaje del trayecto total que representa el recorrido fuera de la Comunidad equivale al porcentaje del total de los gastos realizados en concepto de transporte fuera de la Comunidad. Por el contrario, si se han utilizado varios tipos de transporte y si, por consiguiente, se han aplicado diferentes tarifas, ya no existe un vínculo directo entre la parte que representa el trayecto extracomunitario respecto a la distancia total y la proporción de los gastos correspondientes. En estos casos, un reparto de los gastos según la distancia recorrida daría lugar a valores arbitrarios y ficticios, lo cual está expresamente prohibido en la letra g) del apartado 4 del artículo 2 del Reglamento sobre el valor en aduana.

15 De ello se deduce que el transporte en contenedores no constituye un tipo de transporte en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana, puesto que puede efectuarse de distintas formas (por carretera, por avión, por ferrocarril o por barco) y los gastos de transporte varían en función de la vía escogida.

16 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el transporte en contenedores no puede considerarse como un «tipo de transporte» en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana.

Sobre la segunda cuestión

17 Procede señalar que, a falta de una normativa más precisa, los gastos de transporte fuera de la Comunidad, que, en virtud del apartado 1 del artículo 3 del Reglamento sobre el valor en aduana, forman parte del valor en aduana de las mercancías, deben determinarse, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 2 del Reglamento, por medios compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (publicado en anexo de la Decisión 80/271/CEE del Consejo, de 10 de diciembre de 1979, referente a la celebración de los Acuerdos multilaterales resultantes de las negociaciones comerciales de 1973 a 1979, DO 1980, L 71, p. 1; EE 11/12, p. 38; en lo sucesivo, «el Acuerdo») y del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y a partir de los datos disponibles en la Comunidad.

18 Del quinto considerando del Acuerdo se deduce que los criterios adoptados para la determinación del valor en aduana deben ser simples, equitativos y compatibles con la práctica comercial.

19 La Comisión ha alegado que, teniendo en cuenta estas consideraciones, los gastos de transporte hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad deberían calcularse determinando, en primer lugar, el precio fijado o aplicado generalmente por el trayecto seguido por las mercancías en el interior de la Comunidad y deduciendo, a continuación, este precio de los gastos globales de transporte efectivamente pagados o por pagar por el importador.

20 Este método fue descartado provisionalmente por el órgano jurisdiccional nacional debido a las distorsiones que podría provocar, puesto que los costes unitarios reales del transporte disminuyen, por regla general, a medida que éste aumenta la distancia. No obstante, procede señalar que este argumento es válido sobre todo en el caso de un trayecto ininterrumpido efectuado en un tipo de transporte único, hipótesis contemplada específicamente en la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana. Ahora bien, de la respuesta a la primera cuestión se deduce que éste no es el caso en el presente asunto.

21 Por tanto, procede admitir que el criterio propuesto por la Comisión es conforme al Reglamento sobre el valor en aduana y puede aplicarse para determinar los gastos de transporte que deben incluirse en el valor en aduana.

22 En los fundamentos de su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof también se pregunta si al valor de transacción se deberían sumar los gastos de transporte extracomunitario, determinados según la tarifa habitualmente aplicada en el tipo de transporte de que se trate.

23 A este respecto hay que recordar que esta solución se adopta expresamente en la letra c) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento sobre el valor en aduana para el cálculo de los gastos de transporte en caso de que éste se realice gratuitamente o por los propios medios del comprador. También puede aplicarse por analogía al supuesto contemplado en la segunda cuestión.

24 Por último, procede afirmar que los dos criterios examinados anteriormente se refieren a las tarifas habitualmente aplicadas en el tipo de transporte de que se trate. Por tanto, en los dos casos, se trata de una estimación de los gastos de transporte basada en los datos disponibles en la Comunidad. Corresponde a las autoridades nacionales elegir el criterio más apropiado para evitar los valores arbitrarios y ficticios.

25 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que, cuando un importador haya pagado un precio global por el transporte hasta un punto situado más allá del lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad y las mercancías hayan sido transportadas utilizando varios tipos de transporte diferentes, los gastos de transporte a que se refiere el inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento sobre el valor en aduana deben calcularse bien deduciendo de los gastos efectivamente pagados o por pagar el coste de transporte dentro del territorio aduanero de la Comunidad, determinado conforme a las tarifas habitualmente aplicadas, o bien determinando directamente el coste del transporte hasta el lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, conforme a las tarifas habitualmente aplicadas. Corresponde a las autoridades nacionales elegir el criterio que resulte más apropiado para evitar los valores arbitrarios y ficticios.

Costas

26 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha 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 Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof, mediante resolución de 14 de diciembre de 1988, decide declarar que:

1) **El transporte en contenedores no puede considerarse como un «tipo de transporte» en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento (CEE) nº 1224/80, referente al valor en aduana de las mercancías (DO L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224).**

2) **Cuando un importador haya pagado un precio global por el transporte hasta un punto situado más allá del lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad y las mercancías hayan sido transportadas utilizando varios tipos de transporte diferentes, los gastos de transporte a que se refiere el inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 de dicho Reglamento deben calcularse bien deduciendo de los gastos efectivamente pagados o por pagar el coste del transporte dentro del territorio aduanero de la Comunidad, determinado conforme a las tarifas habitualmente aplicadas, o bien determinando directamente el coste del transporte hasta el lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, conforme a las tarifas habitualmente aplicadas. Corresponde a las autoridades nacionales elegir el criterio que resulte más apropiado para evitar los valores arbitrarios y ficticios.**

Zuleeg Joliet Rodríguez Iglesias

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de junio de 1990.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de Sala
en funciones de Presidente de la Sala Primera

M. Zuleeg