El reparto proporcional de los gastos según la distancia recorrida fuera y dentro de la Comunidad, establecido en la letra a) del apartado 2 del artículo 15 de dicho Reglamento, cuando las mercancías sean transportadas «en el mismo tipo de transporte» no procede cuando se utilicen varios medios de transporte a los que se apliquen tarifas diferentes. Puesto que el transporte en contenedores puede efectuarse de distintas formas y su coste varía en función de la vía escogida, no puede considerarse como un «tipo de transporte» en el sentido de esta disposición.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-17/89 *

I. Hechos y procedimiento

Olivetti compró máquinas de calcular cuyas condiciones de entrega eran «fob Hong Kong». A continuación convino unos gastos de transporte únicos (5 583,03 DM) con un comisionista transitario alemán por el transporte de Hong Kong a Frankfurt. Las mercancías, embaladas en un contenedor, fueron transportadas por vía marítima hasta Hamburgo y después, por vía terrestre, desde este punto hasta Frankfurt.

En su declaración del valor en aduana, Olivetti añadió al precio efectivamente pagado por las mercancías (el «valor de transacción») los gastos de transporte y de seguro hasta el lugar de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, con arreglo al artículo 3 y a la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento. Calculó los gastos de transporte en 3 624,32 DM, tomando como base la tarifa de transportes marítimos de la Evergreeen Container Line.

Mediante resolución de 30 de mayo de 1984 y como consecuencia de una inspección efectuada en la empresa de la demandante, el Hauptzollamt reclamó el pago de derechos de aduana complementarios. Efectuó un nuevo cálculo de los gastos de transporte con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento, que es del siguiente tenor:

«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.»

El flete total pagado por Olivetti en concepto de transporte se repartió en propor-

* Lengua de procedimiento: alemán.

ción a la distancia recorrida en el exterior de la Comunidad y en el interior de ésta (18 305 km: 510 km). De esta forma, la distancia recorrida entre Hamburgo y Frankfurt representa el 2,70 % del trayecto total. Este porcentaje se multiplicó por 2 para tener en cuenta el mayor precio del transporte por bultos, con lo que se obtuvo un porcentaje del 5,40 % del flete para el interior y del 94,60 % (es decir, 5 281,55 DM) para el exterior de la Comunidad. Como esta suma ascendía a 1 657,23 DM más que la cuantía declarada, dio lugar a unos derechos complementarios de 220,40 DM.

Olivetti recurrió esta resolución ante el Finanzgericht alegando que la letra a) del apartado 2 del artículo 15, que establece el reparto proporcional de los gastos de transporte, sólo se aplica cuando las mercancías son transportadas «en el mismo tipo de transporte«hasta un punto situado más allá del punto de entrada en la Comunidad. En el presente asunto, las mercancías llegaron hasta Hamburgo por vía marítima y, a continuación, siguieron por vía terrestre. Por tanto, procedía recurrir a la tarifa de los transportes marítimos generalmente aplicada. El Finanzgericht estimó las pretensiones de Olivetti subrayando que las mercancías se descargaron claramente en Hamburgo del contenedor por lo que no se podía hablar de un transporte ininterrumpido en contenedor.

El Hauptzollamt interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof alegando infracción de preceptos procesales por parte del Finanzgericht. El Hauptzollamt estima que no se había probado la descarga de las mercancías en Hamburgo. De hecho, entiende, las mercancías permanecieron en el mismo contenedor durante la totalidad del trayecto desde Hong Kong hasta Frankfurt. También alegó que el Finanzgericht interpretó erróneamente el concepto de «tipo de transporte» del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento y que el transporte en contenedor debía considerarse como un «tipo de transporte» en el sentido de dicha disposición.

Olivetti respondió que el transporte en contenedor no constituye un «tipo de transporte». Por tanto, la cuestión de si las mercancías fueron descargadas en Hamburgo no reviste interés.

En opinión del Bundesfinanzhof, para calcular los gastos de transporte, procede tomar como punto de partida la cantidad efectivamente pagada por Olivetti por el trayecto Hong Kong-Frankfurt y deducir de esta cantidad los gastos relativos al trayecto intracomunitario. La cuestión consiste en averiguar conforme a qué criterios debe efectuarse esta deducción.

El Bundesfinanzhof considera que el apartado 1 del artículo 15 del Reglamento, que excluye del valor en aduana los gastos de transporte posteriores a la importación en el territorio aduanero de la Comunidad siempre y cuando estos gastos se distingan del precio pagado por las mercancías, no es aplicable, puesto que sólo se refiere a los casos en que el precio pagado englobe los gastos de transporte (precio cif). No obstante, se inclina a pensar que el apartado 2 del artículo 15 es, en principio, aplicable a los casos en que los gastos de transporte se añaden al precio facturado (y a los que, por consiguiente, no se aplica el apartado 1 del artículo 15).

A continuación, se planteó el problema de decidir si el transporte en contenedor es un «tipo de transporte» en el sentido del apartado 2 del artículo 15 (aun suponiendo que el transporte se efectuara en el mismo contenedor, sin interrupción, desde Hong Kong

a Frankfurt). El Bundesfinanzhof opina que este concepto se refiere al medio (marítimo, aéreo, etc.) en el que tiene lugar el traslado. Por tanto, aunque hubiera que considerar el contenedor como un medio de transporte, no puede considerarse como un tipo de transporte particular. Por otra parte, no sería lógico repartir los gastos proporcionalmente en el caso en que el transporte se efectúe en el mismo contenedor, pero mediante tipos de transporte cuyo coste difiere en gran medida.

Si, por consiguiente, no hubiera que aplicar directamente el apartado 2 del artículo 15 al caso de autos, habría que buscar forzosamente otros criterios para calcular la cantidad que debe añadirse al precio facturado conforme a la letra e) del apartado 1 del artículo 8. A este respecto, el Bundesfinanzhof consideró tres posibilidades, la primera de las cuales es la aplicación por analogía del apartado 2 del artículo 15, que coincide con el método utilizado por el Hautpzollamt y que consiste en un reparto de los gastos proporcional a la distancia recorrida fuera y dentro del territorio de la Comunidad y en la aplicación de un coeficiente de ajuste para tener en cuenta la diferencia de los costes de los dos tipos de transporte de que se trata. La segunda solución es la preconizada por Olivetti: a falta de una tarifa obligatoria de carácter general, habría que recurrir a una tarifa que refleje los precios normalmente facturados por dicho trayecto. Por último, el Bundesfinanzhof señala la posibilidad de restar al precio pagado por Olivetti los gastos ocasionados por el trayecto Hamburgo-Frankfurt, conforme a la tarifa alemana aplicable. No obstante, descarta esta solución, que provocaría una distorsión de los gastos del trayecto fuera de la Comunidad, puesto que los gastos por unidad de distancia disminuyen generalmente a medida que aumenta la distancia.

Mediante resolución de 14 de diciembre de 1988, registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 23 de enero de 1989, el Bundesfinanzhof resolvió someter 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?»

II. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, presentaron observaciones escritas el 24 de abril de 1989 Deutsche Olivetti GmbH, representada por el Sr. Dirk Krüger, Abogado, y, el 21 de abril de 1989, la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico, Sr. Jörn Sack, asistido por el Sr. Jean Imbach, Abogado de Estrasburgo.

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.

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

— *Sobre el transporte en contenedor*

Olivetti y la *Comisión* coinciden en que el transporte en contenedor no es un «tipo de transporte» en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento y que, por tanto, esta disposición no se aplica al caso de autos.

La *Comisión* observa que la aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 15, que parte del principio de que procede aplicar la misma tarifa a todo el trayecto recorrido, conduciría a resultados muy arbitrarios, habida cuenta las enormes diferencias existentes según que un contenedor se transporte por barco o por avión.

Olivetti alega que es improcedente la presunción de que el transporte en contenedor es un tipo de transporte y que, por consiguiente, permite una aplicación analógica de la letra a) del apartado 2 del artículo 15, a causa de las inexactitudes que se derivarían de ello.

— *Sobre los criterios que deben emplearse en el cálculo de los gastos de transporte*

Olivetti recuerda, con carácter preliminar, que el Reglamento pretende establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana. A este respecto, la letra g) del apartado 4 del artículo 2 prohíbe basar el valor en aduana en valores arbitrarios o ficticios; por el contrario, conforme al apartado 2 del artículo 8, cualquier elemento que se sume al precio efectivamente pagado, como los gastos de transporte, debe basarse exclusivamente en datos objetivos y cuantificables. Por consiguiente, la administración de aduanas no tiene derecho a estimar por sí misma el valor de las mercancías, ni a exigir al declarante en aduana que declare valores estimados de esa manera.

Olivetti afirma que su declaración en aduana se basaba efectivamente en datos objetivos y cuantificables. Pagó 126 USD/m³ por el trayecto Hong Kong-Frankfurt y declaró una suma de 85 USD/m³ por el flete marítimo, basándose en una carta proporcionada por el transportista. Por tanto, entiende que, al haber hecho una declaración exacta de los gastos de transporte, no procedía efectuar la estimación realizada por el Hauptzollamt. Si éste tenía dudas respecto a la cuantía declarada, hubiera debido efectuar un control en la empresa del transportista, conforme al artículo 10 del Reglamento.

En cualquier caso, el punto de vista adoptado y, en particular, el coeficiente de ajuste aplicado por el Hautpzollamt implica, según Olivetti, tener en cuenta factores de evaluación arbitrarios o ficticios que, conforme a las disposiciones del Reglamento, no son admisibles. Al haberse negociado los coeficientes entre la Oficina de Aduanas y el declarante, los valores en aduana pueden ser distintos en casos análogos.

Por consiguiente, Olivetti sugiere responder a la primera cuestión en los siguientes términos:

«Si los gastos de transporte se han calculado a tanto alzado y la importación no se ha

efectuado mediante un único tipo de transporte, al determinar el valor en aduana deben añadirse al precio de las mercancías los gastos de transporte que efectivamente se hayan realizado hasta el lugar de entrada en la Comunidad, conforme al artículo 3 del Reglamento referente al valor en aduana en relación con el artículo 8 del mismo Reglamento.

La letra a) del apartado 2 del artículo 15 de este Reglamento sólo se aplica cuando las mercancías importadas hayan sido transportadas mediante el mismo tipo de transporte más allá del punto de entrada en la Comunidad.»

Las observaciones de la *Comisión* sobre este extremo se basan en el apartado 1 del artículo 15 del Reglamento, que dispone que el valor en aduana no comprende los gastos de transporte después de la importación en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que estos gastos se distingan del valor de transacción de las mercancías. Esta disposición, cuya aplicación, a diferencia de lo que opina el Bundesfinanzhof, no se limita a las ventas cif, no aporta, sin embargo, gran ayuda a la solución del presente asunto.

Una vez excluida la aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 15, sólo queda recurrir al apartado 3 del artículo 2 del Reglamento, que dispone que, si el valor en aduana no puede determinarse mediante la aplicación de los artículos 3 a 7, deberá determinarse por medios razonables, compatibles con los principios y disposiciones generales del artículo VII del GATT y del Acuerdo relativo a la aplicación de este artículo (véase DO L 71, de 17.3.1980, p. 1; EE 11/12, p. 38).

La Comisión admite que este artículo sólo se refiere formalmente a la determinación del valor de transacción, pero considera que, en el caso de un vacío jurídico, también es aplicable a otros elementos del valor en aduana. Tanto el Acuerdo como el Reglamento tienen por objeto determinar el valor en aduana a partir de los gastos reales y no a partir de valores ficticios.

Por este motivo, la Comisión entiende que la cantidad declarada por Olivetti no era razonable en el sentido del apartado 3 del artículo 2. Según ella, esta suma se basaba en una tarifa que ni siquiera era obligatoria y que no tenía en cuenta los gastos que debían pagarse al comisionista transitario por sus prestaciones.

Habida cuenta de que el apartado 3 del artículo 2 se refiere expresamente «a los datos disponibles en la Comunidad», la Comisión entiende que habría que calcular concretamente el precio fijado para el trayecto intracomunitario (Hamburgo-Frankfurt) y deducirlo de la cuantía pagada por el trayecto Hong Kong-Frankfurt. Este criterio parece ser conforme con la opinión expresada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 10 de diciembre de 1985 (UZH Schweinfurt contra Mainfrucht, 290/84, Rec. 1985, p. 3909). Por otra parte, es la más equitativa, puesto que el declarante puede recurrir a su transportista para probar la cuantía exacta de los gastos de transporte intracomunitario si estima inexacta la cuantía empleada a tal fin por las autoridades aduaneras.

La Comisión añade que también habría que deducir del total de los gastos de transporte los gastos de expedición ocasionados en el interior de la Comunidad y los gastos de transbordo.

Por consiguiente, la Comisión propone responder a la primera cuestión planteada por el Bundesfinanzhof de la manera siguiente:

«Cuando un importador conviene con una empresa de transporte un precio global por el transporte hasta el lugar de destino en la Comunidad y se utilizan distintos tipos de transporte en el interior y en el exterior del territorio aduanero de la Comunidad, los gastos de transporte que deben añadirse al precio efectivamente pagado o por pagar por una mercancía, con arreglo al inciso i) de la letra e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento (CEE) nº 1224/80, deben calcularse, a falta de una normativa más precisa en el artículo 15, conforme a los principios enunciados en el apartado 3 del artículo 2 del mismo Reglamento. Esto significa que los gastos de transporte ocasionados en la Comunidad, así como los gastos ocasionados también en la Comunidad por otras prestaciones vinculadas al transporte, deben deducirse del precio total convenido por el transporte. A este respecto, puede tener relevancia que las mercancías se hayan transbordado o no en el territorio aduanero de la Comunidad. A falta de documentos acreditativos concretos, procede recurrir a las tarifas establecidas o generalmente aplicadas.»

R. Joliet
Juez Ponente