

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 16 de noviembre de 2006 *

En el asunto C-306/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), mediante resolución de 13 de julio de 2004, registrada en el Tribunal de Justicia el 19 julio siguiente, en el procedimiento entre

Compaq Computer International Corporation

y

Inspecteur der Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, K. Schiemann, M. Ilešič y E. Levits (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de septiembre de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Compaq Computer International Corporation, por los Sres. R. Tusveld y G. van Slooten, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. D.J.M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C.-D. Quassowski, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. M. Bethell, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Harris, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. X. Lewis, en calidad de agente, asistido por el Sr. F. Tuytschaever, advocaat;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de enero de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial planteada por el Gerechtshof te Amsterdam, douanekamer (Tribunal de Apelación de Amsterdam, Sala de Aduanas), versa sobre la interpretación del artículo 32, apartado 1, letra b), del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «Código Aduanero»).

- 2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre Compaq Computer International Corporation (en lo sucesivo, «CCIC») y el Inspecteur van de Belastingdienst — Douane district Arnhem (Jefe de Aduanas del distrito de Arnhem; en lo sucesivo, «las autoridades aduaneras») relativo al valor en aduana de unos ordenadores portátiles despachados a libre práctica en la Comunidad Europea entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

Marco normativo

- 3 El artículo 29, apartado 1, del Código Aduanero dispone:

«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.»

4 Conforme al apartado 2 de este mismo artículo, en una operación de compra entre empresas vinculadas podrá aceptarse el valor de transacción en la medida en que la vinculación entre las empresas no haya influido en el precio, es decir, cuando dicho valor esté muy próximo al valor de mercado de mercancías idénticas o similares en ese mismo momento o en uno muy cercano.

5 El artículo 32, apartado 1, del citado Código establece:

«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;

[...]»

6 El apartado 3 de este mismo artículo prevé que, «para la determinación del valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo».

7 El artículo 34 del Código Aduanero dispone:

«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 [del Código Aduanero].»

8 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 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1762/95 de la Comisión, de 19 de julio de 1995 (DO L 171, p. 8; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), establece:

«1. A efectos del artículo 29 del Código [Aduanero], 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. En el caso de ventas sucesivas antes de la valoración, esta indicación sólo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, o respecto a una venta en el territorio aduanero de la Comunidad anterior al despacho a libre práctica de las mercancías.

Deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras, en el momento en que tenga lugar la declaración del precio relativo a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación a dicho territorio.

Se aplicará lo dispuesto en los artículos 178 y 181 *bis*.

[...]

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

9 El artículo 167 del Reglamento de aplicación específica:

«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.

2. A efectos del presente artículo:

- a) el término «soporte informático» no abarcará los circuitos integrados, los semiconductores ni los dispositivos similares o los artículos que incorporen dichos circuitos o dispositivos;

[...].»

- ¹⁰ Los artículos 178 a 181 *bis* del Reglamento de aplicación precisan los datos y documentos que se deben facilitar a las autoridades aduaneras para la comprobación del valor en aduana declarado.

Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

- ¹¹ La sociedad neerlandesa CCIC, filial de Compaq Computer Corporation (en lo sucesivo, «CCC»), sociedad con domicilio en los Estados Unidos, comercializa los equipos de tratamiento de datos de la marca Compaq en Europa y dispone para ello de un centro de distribución en los Países Bajos.
- ¹² A tenor de un contrato firmado entre CCC y Microsoft Corporation (en lo sucesivo, «Microsoft»), los ordenadores de la marca Compaq pueden ir equipados con el programa que contiene los sistemas operativos MS-DOS y MS Windows (en lo

sucesivo, «los referidos sistemas operativos») y ser revendidos con ellos, contra el pago a Microsoft de una cantidad de 31 euros por cada ordenador equipado con los referidos sistemas operativos.

- 13 CCC adquirió ordenadores portátiles a dos fabricantes taiwaneses de ordenadores. En dicha venta se acordó que los discos duros de los ordenadores estarían equipados con los referidos sistemas operativos en el momento de la entrega. Para ello, CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes dichos sistemas, y éstos los instalaron en los referidos ordenadores.
- 14 A continuación, CCC revendió a CCIC los ordenadores portátiles, que fueron transportados en régimen «fob» desde Taiwan a los Países Bajos. En el momento de su llegada, CCIC declaró tales ordenadores para su despacho a libre práctica. Al determinar su valor en aduana, conforme al artículo 29 del Código Aduanero, se tuvo en cuenta el precio de venta pactado entre los productores de Taiwan y CCC, que no incluía el valor de los referidos sistemas operativos.
- 15 En 1999, el Landelijk Waardeteam van de Douane (Servicio aduanero encargado del valor en aduana) llevó a cabo una inspección en las dependencias de CCIC con el fin de comprobar la exactitud del valor en aduana declarado de los ordenadores de que se trata. Dicho Servicio consideró que debía incluirse en el valor en aduana el valor de los referidos sistemas operativos instalados en tales ordenadores. A raíz de la citada inspección, basándose en el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero, las autoridades aduaneras sumaron al valor en aduana declarado para cada ordenador el importe correspondiente al valor de los referidos sistemas operativos instalados en él y remitieron a CICC dos requerimientos de pago de unos importes respectivos de 438.605,60 NLG y 2.194.982 NLG (este último importe se redujo posteriormente a 353.168,60 NLG), en concepto de derechos de aduana complementarios por las importaciones de ordenadores portátiles declarados para su despacho a libre práctica en el período comprendido entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

- 16 CCIC interpuso varios recursos ante el Gerechtshof te Amsterdam contra las resoluciones de las autoridades aduaneras por las que se desestimaron las reclamaciones que había presentado contra tales requerimientos. En dichos recursos se planteó ante el Gerechtshof te Amsterdam la cuestión de si, a efectos de determinación del valor en aduana, las autoridades aduaneras podían incrementar legítimamente el valor de transacción de los ordenadores portátiles sumándole el valor de los referidos sistemas operativos instalados en ellos, sobre la base del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.
- 17 Después de haber comprobado que en el asunto principal concurren los requisitos para la aplicación de dicha disposición, el órgano jurisdiccional remitente estimó no obstante que los sistemas operativos, tales como los controvertidos en el litigio del que estaba conociendo, no pueden considerarse incluidos, en sentido estricto, en los puntos i) a iii) de la mencionada disposición. Sin embargo, habida cuenta de la forma en que se presentan, y más en especial del hecho de que están incorporados a unos ordenadores portátiles importados, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si no conviene tener en cuenta el valor de los referidos sistemas para determinar el valor en aduana de dichos ordenadores, habida cuenta de la finalidad del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.
- 18 En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión 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 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 transacción?»

Sobre la cuestión planteada

- 19 Con carácter preliminar, debe recordarse que, a tenor del artículo 29, apartado 1, del Código Aduanero, 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 las normas pertinentes del Código Aduanero.
- 20 Según se desprende de las comprobaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente, los ordenadores controvertidos en el asunto principal han sido objeto de dos transacciones sucesivas, la primera entre los fabricantes taiwaneses y CCC, y la segunda entre CCC y CCIC.
- 21 De la resolución de remisión se desprende que, en el procedimiento aduanero, CCIC declaró como valor en aduana de los ordenadores el valor de transacción de la primera venta, en la cual CCC era la compradora y los fabricantes taiwaneses los vendedores.
- 22 Está acreditado que, para determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 29 del Código Aduanero, las autoridades aduaneras neerlandesas aceptaron como base de evaluación el valor de transacción del contrato entre los productores taiwaneses y CCC, y que la citada determinación no ha sido impugnada ante el órgano jurisdiccional remitente. En tales circunstancias, como se desprende de la propia cuestión prejudicial, la única cuestión sometida al Tribunal de Justicia es la de si el referido valor de transacción debe ajustarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.

- 23 Mientras que todos los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia consideran que dicho ajuste es necesario por diversos motivos, la Comisión de las Comunidades Europeas, estimando que la transacción decisiva es la transacción entre CCIC y CCC, sostiene que el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero resulta inaplicable y que no procede realizar el ajuste que en él se contempla. CCIC llega a la misma conclusión, pero por distintas razones. Esta sociedad alega que los referidos sistemas operativos no se hallan comprendidos en ninguna de las categorías del artículo 32, apartado 1, letra b), de dicho Código y mantiene que dichas disposiciones sólo se refieren a elementos materiales. A su juicio, los referidos sistemas operativos se hallan comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones reguladoras del valor en aduana de los soportes informáticos, es decir, del artículo 34 del Código Aduanero y del artículo 167 del Reglamento de aplicación.
- 24 No pueden aceptarse ni la alegación de CCIC ni el planteamiento de la Comisión, que excluyen la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.
- 25 En primer lugar, según el artículo 167, apartado 2, letra a), del Reglamento de aplicación, que desarrolla el artículo 34 del Código Aduanero, las mercancías que incorporen circuitos integrados, semiconductores o dispositivos similares están excluidas del ámbito de aplicación de dicho artículo 167.
- 26 De las comprobaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los artículos 34 del Código Aduanero y 167, apartado 1, del Reglamento de aplicación no son aplicables al asunto principal. Efectivamente, según dichas comprobaciones, los referidos sistemas operativos, que son unos programas informáticos, fueron instalados en el disco duro de los ordenadores importados, que es uno de los componentes de tales ordenadores y no constituye, por sí solo, el producto importado. Tales ordenadores no pueden asimilarse a unos meros soportes informáticos destinados a transportar dichos programas, en la

medida en que la función principal de dichos ordenadores es el tratamiento de datos y contienen además unos dispositivos que, a tenor del artículo 167, apartado 2, letra a), del Reglamento de aplicación, excluyen la calificación de soporte informático.

27 A continuación, procede subrayar que, con arreglo al apartado 22 de la presente sentencia, la determinación del valor de transacción no forma parte de las cuestiones que debe examinar el Tribunal de Justicia para responder a la pregunta del órgano jurisdiccional remitente.

28 Según el tenor literal de la frase con la que comienza el artículo 29 del Código Aduanero, el valor de transacción es el valor «ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 [...]». Por «valor de transacción» deberá entenderse, pues, el valor ajustado, desde el momento en que se cumplan los requisitos para un ajuste. Por consiguiente, si las autoridades administrativas y jurisdiccionales de un Estado miembro han aceptado como valor de transacción el precio fijado en una venta previa a la venta inmediatamente anterior a la determinación del valor en aduana, dicho valor de transacción deberá someterse a un ajuste, en el caso de que sea necesario.

29 Cuando, en orden a determinar el valor en aduana, otro precio de venta sustituye al que se aplicó en el contrato firmado por el comprador comunitario, la lógica de las disposiciones de que se trata exige tener en cuenta no solamente dicho precio, sino también la relación contractual en su conjunto. Esto significa que, en este contexto, a efectos de aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero, por «comprador» deberá entenderse la empresa que haya celebrado el contrato cuyo precio de venta constituye el valor de transacción.

- 30 Por lo que atañe a la determinación del valor en aduana que se discute en el asunto principal, resulta de la jurisprudencia que la normativa comunitaria relativa a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios (sentencias de 6 de junio de 1990, Unifert, C-11/89, Rec. p. I-2275, apartado 35, y de 19 de octubre de 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, apartado 25). El valor en aduana debe reflejar pues el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico.
- 31 El Tribunal de Justicia ha declarado, además, que un programa de ordenador es un bien económico inmaterial cuyos gastos de adquisición, cuando esté incorporado a una mercancía, deben considerarse parte integrante del precio pagado o por pagar por la citada mercancía y, por consiguiente, del valor de transacción (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 1991, Brown Boveri, C-79/89, Rec. p. I-1853, apartado 21).
- 32 Los referidos sistemas operativos son unos programas de ordenador que CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes taiwaneses, para que fueran instalados en el disco duro de los ordenadores durante su fabricación. Además, está acreditado que dichos programas tienen un valor económico unitario de 31 USD, que no fue incluido ni en el valor de la transacción entre los fabricantes taiwaneses y CCC ni en el valor de la transacción entre CCC y CCIC.
- 33 Procede declarar, pues, que en dichas circunstancias se impone ajustar el valor de transacción.
- 34 Los Gobiernos español y del Reino Unido consideran que los programas informáticos que contienen los referidos sistemas operativos se hallan comprendi-

dos en el ámbito de aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), en cuanto «materiales, componentes, partes y elementos similares», mientras que los Gobiernos neerlandés y alemán opinan que deben clasificarse en el inciso iv) de esta disposición, en cuanto «trabajos de ingeniería». En la vista, el Gobierno del Reino Unido declaró no obstante que podría aprobar también esta última clasificación.

35 Esta clasificación no viene exigida por el órgano jurisdiccional remitente ni resulta necesaria para resolver el litigio principal.

36 En cambio, procede observar que, en función de la calificación del contenido del contrato entre CCC y Microsoft, calificación que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, podría resultar pertinente la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra c), del Código Aduanero.

37 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Código Aduanero, cuando se importen unos ordenadores en los que el vendedor haya instalado un programa informático puesto gratuitamente a su disposición por el comprador y que contenga uno o varios sistemas operativos, para determinar el valor en aduana de tales ordenadores, deberá añadirse al valor de transacción de éstos el valor del citado programa, si este último valor no hubiera sido incluido en el precio efectivamente pagado o pendiente de pago por dichos ordenadores.

- 38 La misma regla se aplica en el caso de que las autoridades nacionales acepten como valor de transacción, de conformidad con el Derecho Comunitario, el precio de una venta distinta de la celebrada por el comprador comunitario. En tal caso, se considerará «comprador», a efectos del artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Código Aduanero, al comprador que haya celebrado esa otra venta.

Costas

- 39 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En virtud de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, cuando se importen unos ordenadores en los que el vendedor haya instalado un programa informático puesto gratuitamente a su disposición por el comprador y que contenga uno o varios sistemas operativos, para determinar el valor en aduana de tales ordenadores deberá añadirse al valor de transacción de éstos el valor del citado programa, si este último valor no hubiera sido incluido en el precio efectivamente pagado o pendiente de pago por dichos ordenadores.

La misma regla se aplica en el caso de que las autoridades nacionales acepten como valor de transacción, de conformidad con el Derecho comunitario, el precio de una venta distinta de la celebrada por el comprador comunitario. En tal caso, se considerará «comprador», a efectos del artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Reglamento n° 2913/92, al comprador que haya celebrado esa otra venta.

Firmas