

## CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 23 de abril de 2009<sup>1</sup>

### I. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial el Hoge Raad (Países Bajos) solicita la interpretación del artículo 27 del Reglamento (CEE) n° 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras,<sup>2</sup> que prevé una franquicia para el envío de mercancías sin valor estimable desde un país tercero a la Comunidad. En esencia, se trata de la cuestión de si quedan comprendidos en la franquicia, y en qué condiciones, el envío y la declaración en aduana conjuntos de varios paquetes que, considerados individualmente, tienen un valor inferior al límite de valor fijado por la disposición.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276, en la versión del Reglamento (CEE) n° 3357/91 del Consejo de 7 de noviembre de 1991 por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 918/83 relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras, DO L 318, p. 3 (en lo sucesivo, «Reglamento n° 918/83» o «Reglamento»).

### II. Marco jurídico

2. El artículo 27 del Reglamento n° 918/83<sup>3</sup> disponía en su versión inicial:

«Serán admitidos con franquicia de derechos de importación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 28, los envíos dirigidos a sus destinatarios por carta o por paquete postal, y que contengan mercancías cuyo valor global no exceda de 10 ECUS. [4 ]»

3. El Reglamento (CEE) n° 2287/83<sup>5</sup> estableció un requisito adicional para la concesión

3 — Reglamento n° 918/83 (citado en la nota 2).

4 — El artículo 2, apartado 1, del Reglamento (CE) n° 1103/97 del Consejo, de 17 de junio de 1997, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro (DO L 162, p. 1) establece que toda referencia al ecu se entenderá hecha al euro a un tipo de un euro por un ecu. Por tanto, se sustituye en lo sucesivo, salvo en citas literales, «ECU» por «euro». Véase, asimismo, la sentencia de 17 de marzo de 2005, Comisión/AMI Semiconductor Belgium y otros (C-294/02, Rec. p. I-2175), apartado 32.

5 — Reglamento (CEE) n° 2287/83 de la Comisión, de 29 de julio de 1983, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del artículo 127 del Reglamento (CEE) n° 918/83 del Consejo, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO L 220, p. 12; EE 02/10, p. 47).

de la franquicia con arreglo al artículo 27 del Reglamento nº 918/83. Disponía:

persona física o jurídica que se encuentre en la Comunidad.»

«La franquicia contemplada en el artículo 27 del Reglamento de base solo será aplicable a los envíos efectuados por correo, por carta o por paquete postal, que se expidan directamente desde un tercer país con destino a una persona física o jurídica que se encuentre en la Comunidad.»

4. Los considerandos tercero y cuarto del Reglamento nº 2287/83 indican, como motivo para dicha modificación, lo siguiente:

«Considerando que es conveniente evitar que las empresas comerciales se aprovechen de esta disposición creando actividades *ad hoc* o desplazando artificialmente actividades existentes, dando así lugar a distorsiones de la competencia en el seno del mercado común; que, para evitar tales distorsiones, es oportuno excluir de la franquicia de derechos de importación a los citados envíos que, previamente a su despacho a libre práctica, hayan estado sujetos a otro régimen aduanero; que es conveniente no admitir con franquicia más que los envíos que sean expedidos directamente desde un tercer país con destino a una

5. Mediante el Reglamento nº 3357/91,<sup>6</sup> se suprimió la restricción establecida por el artículo 27 del Reglamento nº 918/83 a los envíos efectuados por correo.

6. El primer considerando del Reglamento nº 3357/91 aclara, respecto a esta modificación:

«Considerando que la medida de simplificación administrativa prevista en el artículo 27 del Reglamento (CEE) nº 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (1), modificado en último lugar por el Reglamento (CEE) nº 4235/88 (2), debe aplicarse, para ser eficaz, a todas las importaciones de envíos consistentes en mercancías sin valor estimable.»

6 — Reglamento nº 3357/91 (citado en la nota 2).

7. Así, el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada por el Reglamento n° 3357/91, establece desde entonces:

«Salvo lo dispuesto en el artículo 28, serán admitidos con franquicia de derechos de importación los envíos consistentes en mercancías sin valor estimable expedidos directamente desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad.

Por “mercancías sin valor estimable” se entenderá las mercancías cuyo valor intrínseco no sobrepase los 22 ecus en total por envío.»

8. El artículo 28 del Reglamento n° 918/83 excluye a determinados tipos de mercancías de la franquicia.

### **III. Antecedentes de hecho, petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

9. En el litigio principal, se trata de determinar la legalidad de una liquidación que se practicó al expedidor de aduanas Har Vaessen Douane Service B.V. (en lo sucesivo, «Har Vaessen»).

10. Sobre la base de los datos contenidos en la petición de decisión prejudicial y de las alegaciones de las partes, el desarrollo del procedimiento neerlandés puede resumirse como sigue.

11. En el período comprendido entre el 12 de noviembre de 1998 y el 28 de octubre de 1999, Har Vaessen presentó, por orden de ECS Media B.V., con domicilio social en los Países Bajos (en lo sucesivo, «ECS»), declaraciones para el despacho a libre práctica de discos compactos, cassettes y cintas de vídeo. Estas mercancías eran encargadas por clientes particulares a la sociedad matriz de ECS, ECI voor Boeken en Platen B.V. (en lo sucesivo, «ECI»). ECI y su filial ECS había convenido que ECI transmitiera estos pedidos a ECS y que ésta, por su parte, entregara las mercancías a los clientes desde un centro de distribución situado en Suiza.

12. ECS acondicionaba las mercancías en Suiza. El pedido de cada cliente se embalaba en un paquete dirigido al cliente respectivo. En el paquete se adjuntaba un formulario de pago a nombre de ECI mediante el cual el cliente podía efectuar el pago tras la recepción de la mercancía. En el formulario de pago figuraba junto al precio de la mercancía, de forma separada, un importe correspondiente a los gastos de envío.

13. A continuación, Har Vaessen hacía un envío conjunto de los distintos paquetes a un centro de distribución de PTT Post B.V. (en lo sucesivo, «PTT») en los Países Bajos. Desde este centro de distribución, PTT repartía los paquetes a los clientes individuales de ECI.

14. En la declaración, Har Vaessen invocó la aplicación de la exención prevista en el artículo 27 del Reglamento nº 918/83, que exime de derechos de aduana a los envíos de mercancías cuyo valor no sobrepase los 22 euros. En la casilla 8 del formulario de declaración<sup>7</sup> se menciona como destinatario a PTT, mientras que en la casilla 9 se menciona como responsable económico a ECS y en la casilla 15 figura como país de expedición/exportación Suiza. En el formulario de declaración se añadían los datos de las personas concretas que eran destinatarias de los distintos paquetes, así como el importe que se les facturaba. Es pacífico que el valor de las mercancías contenidas en cada paquete no sobrepasaba los 22 euros.

15. Las autoridades neerlandesas denegaron a Har Vaessen la franquicia solicitada. Mediante resolución de 29 de diciembre de 1999, se instó a Har Vaessen a que abonara por las mercancías transportadas el importe total de 436.907,60 NLG en concepto de derechos de aduana. Dicha resolución también instaba a Har Vaessen a que abonara el importe total de 4.468.110,70 NLG en concepto de

impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

16. Al obtener una respuesta negativa a su reclamación, Har Vaessen interpuso recurso contra la resolución denegatoria. El Gerechtshof Amsterdam anuló los requerimientos de pago del IVA, pero desestimó por infundado el recurso relativo a los derechos de aduana.

17. Har Vaessen interpuso ante el Hoge Raad recurso de casación contra esta sentencia. Mediante resolución de 7 de diciembre de 2007, el Hoge Raad suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) nº 3357/91, en el sentido de que la franquicia mencionada en dicho artículo puede ser invocada en relación con envíos de mercancías que, si se consideran de forma separada, no tienen un valor estimable, pero que se presentan como envío agrupado con un valor intrínseco total de las mercancías así expedidas que excede del límite de valor establecido en el artículo 27?»

7 — Título II del anexo 37 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 (DO L 253, p. 1).

2) ¿Debe suponerse, a efectos de la aplicación del artículo 27 del citado Reglamento, que la expresión “expedidos directamente desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad” comprende también el caso en el que, si bien antes del inicio del envío al destinatario la mercancía se halla en un tercer país, la contraparte contractual del destinatario tiene su residencia en la Comunidad?»

18. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas y orales Har Vaessen, el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas.

#### IV. **Apreciación**

##### A. Sobre la primera cuestión prejudicial

19. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, en esencia, si la franquicia del artículo 27 del Reglamento nº 918/83 también es aplicable a la expedición y a la declaración en aduana colectiva de envíos individuales, que por separado no superan el valor de 22 euros, pero que en su totalidad superan dicho límite de valor.

20. El artículo 27 del Reglamento nº 918/83 establece que están exentos de derechos de importación «los envíos consistentes en mercancías sin valor estimable expedidos directamente desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad».

21. Según su tenor literal, el supuesto de hecho de la franquicia está formulado en términos amplios. No restringe el círculo de expedidores ni el de destinatarios más allá del criterio geográfico. Por consiguiente, el tenor del artículo 27 también comprende los envíos individuales que se transporten y declaren junto con otros envíos individuales.

22. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente duda si una operación de envío como la del litigio principal está comprendida dentro de la franquicia. A este respecto, las partes discuten en el procedimiento prejudicial sobre dos cuestiones.

23. Por una parte, se plantea la cuestión de quién es el «destinatario» de tal envío conjunto, si los destinatarios finales que se indican en los paquetes o, como sostiene el Gobierno neerlandés, PTT, que recibió el envío conjunto para distribuirlo a las personas a las que iban dirigidos individualmente los paquetes.

24. Por otra parte, procede examinar la objeción del órgano jurisdiccional remitente acerca de si el espíritu y la finalidad de la franquicia implican una reducción teleológica de su ámbito de aplicación.

dentro del ámbito de aplicación de la franquicia.

#### 1. Destinatario

25. El Gobierno neerlandés considera que PTT es el destinatario de los envíos. En efecto, después de cruzar la frontera, el transportista entregó los distintos paquetes agrupados para el envío a PTT, que quedaba así encargado de distribuirlos a los destinatarios individuales. Por consiguiente, PTT es el destinatario que se encuentra en la Comunidad en el sentido del artículo 27. Al recibir PTT un envío cuyo valor total, resultado de la suma del importe de los envíos individuales, excede ampliamente del límite de valor fijado por el artículo 27, la franquicia no se aplica en el presente caso.

26. En cambio, a juicio de la Comisión, los destinatarios en el sentido del artículo 27 son, en el caso de autos, las personas individuales a las que van dirigidos los distintos paquetes. Así pues, la Comisión considera la entrega controvertida como transporte conjunto de diferentes envíos individuales a varios clientes y no como un envío a PTT que excede del límite de valor del artículo 27. En su opinión, las circunstancias del caso de autos entran

27. La Comisión está en lo cierto cuando afirma que procede considerar destinatarios a las personas a quienes van dirigidos los paquetes. PTT sólo es una escala intermedia en la cadena logística, que empieza en Suiza con la puesta a disposición del transportista y que finaliza en los Países Bajos en manos de las personas a quienes van dirigidos los paquetes individuales como destinatarios en el sentido del artículo 27.

28. ECS condiciona en Suiza los paquetes para el envío por correo con la dirección de los clientes en los Países Bajos. Los paquetes ya se podrían entregar sin más al servicio de correos suizo y enviarse a las personas a las que van dirigidos en los Países Bajos en una operación de envío conjunta de cara al exterior. Sin embargo, la entrega definitiva a los destinatarios en los Países Bajos se realiza probablemente también a través del servicio de correos neerlandés y, por tanto, mediante otro eslabón en la cadena de envío. En tal caso, sería extremadamente difícil considerar al servicio de correos neerlandés destinatario de los paquetes por el hecho de que éste efectúe, por cuenta del servicio de correos suizo, la entrega en los Países Bajos.

29. Ahora bien, que el servicio de correos suizo transporte los paquetes a los Países Bajos, donde la oficina local de PTT los entregará a las personas a las que van

dirigidos, o que un transportista asuma la primera etapa de la expedición, no debería a fin de cuentas influir en la respuesta que se dé a la cuestión de quién deba considerarse destinatario de los paquetes en el sentido del artículo 27. Destinatario es sólo quien se designe desde el principio de la cadena de envío como persona a la que va dirigido cada paquete y no la oficina neerlandesa de PTT como mera escala intermedia de una cadena de envío compuesta de varios eslabones.

Reglamento n° 3357/91, esta limitación de su ámbito de aplicación. Por consiguiente, si la franquicia se aplica independientemente del método de transporte, no cabe distinguir según que el transporte lo efectúe exclusivamente una empresa privada o que sea el resultado de una combinación de transporte privado y de transporte por correos. En una cadena de transporte de varios eslabones no se puede considerar a uno de los transportistas destinatario en el sentido del artículo 27.

30. Sin embargo, no puede ser conforme con la finalidad del Reglamento favorecer unos métodos de transporte frente a otros considerando comprendido dentro del ámbito de aplicación de la franquicia un sistema de transporte con un único eslabón y no, en cambio, una cadena de transporte con varios eslabones.

33. Al fin y al cabo, también del modo en que se efectuó la declaración en el caso de autos se deduce que debe considerarse a los clientes individuales –y no a PTT– destinatarios de los distintos envíos.

31. Ninguna de las empresas de transporte implicadas como eslabón de una cadena de transporte «recibe» la mercancía para sus propios fines, sino sólo con la finalidad de que sea (o siga siendo) transportada.

34. Es cierto que en la casilla 8 del impreso de declaración se designó a PTT –y no, por ejemplo, a «varios»– como destinatario. Sin embargo, esto carece de importancia<sup>8</sup> como, por otra parte, también señala la Comisión. Se desprende, en efecto, del conjunto de circunstancias de la declaración que la entrega de que se trata se declaró como transporte conjunto de distintos envíos particulares a varios clientes. En este sentido, se adjuntó a la declaración una lista de las personas individuales que eran destinatarias de cada paquete.

32. La génesis de la franquicia también confirma esta interpretación de la disposición. Hasta la entrada en vigor del Reglamento de modificación n° 3357/91 sólo quedaban comprendidos en el artículo 27 los envíos transportados «por correos». En el afán de ampliar la simplificación administrativa ligada a la franquicia, se suprimió, mediante el

8 — Véanse también, a este respecto, las consideraciones en el punto 4.3.18 de las conclusiones del Abogado General W. de Wit de 13 de julio de 2006, que forman parte de la resolución de remisión del Hoge Raad.

35. Además, en la lista adjunta se indicaba el valor de la mercancía de cada paquete. El hecho de que se indicaran estas informaciones sólo tiene sentido en el contexto de la declaración de una pluralidad de envíos individuales dirigidos a varios destinatarios.

36. Por último, ha de abordarse una posible objeción que, pese a que no ha sido alegada por las partes del presente procedimiento, debe ser objeto de un breve examen. Se trata del requisito de que las mercancías, con arreglo al artículo 27, se deben enviar *directamente* desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad. Se podría objetar que, en el caso de autos, la mercancía no se envió directamente al destinatario ya que se entregó primero a PTT. Sin embargo, como se explica a continuación, con el criterio del carácter «directo» el Reglamento se refiere a otra cosa.

37. El requisito de que el envío deba expedirse «directamente desde un país tercero» se añadió al artículo 27 mediante el Reglamento de modificación nº 2287/83. Según los considerandos tercero y cuarto de este Reglamento, se trataba de evitar que las empresas comerciales se aprovecharan de esta disposición creando actividades *ad hoc* o desplazando artificialmente actividades existentes, dando así lugar a distorsiones de la competencia en el seno del mercado común. Para evitar tales distorsiones de la competencia, se debían excluir del ámbito de aplicación del artículo 27 del Reglamento nº 918/83 aquellos envíos que, con anterioridad a su despacho a libre práctica, hubieran estado sujetos a otro régimen aduanero.

38. Por tanto, como ha alegado justificadamente la Comisión, con el criterio del carácter directo sólo se debería excluir la franquicia aduanera cuando la mercancía haya estado previamente sujeta a otro régimen aduanero. Como ha señalado la Comisión, así sucede, por ejemplo, en el caso de que la mercancía se haya llevado previamente a un depósito aduanero. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en el caso de autos la mercancía estuvo previamente sujeta a otro régimen aduanero. En cualquier caso, los datos aportados a este respecto en la petición de decisión prejudicial no permiten concluir que las mercancías de que se trata hubieran estado previamente sujetas a otro régimen aduanero.

39. Incluso si se quisiera entender el criterio del carácter «directo» de manera diferente, ello no daría lugar en un caso como el de autos a un resultado diferente. Si bien PTT no puede ser considerada destinatario, ya que sólo es un eslabón neutro de la cadena, ello tampoco puede interrumpir el carácter directo de envío del remitente al destinatario.

40. Se debe observar en resumen que la entrega controvertida es un caso de transporte colectivo de varios envíos individuales a distintos clientes y que PTT no es destinataria de un envío conjunto que exceda del límite de valor del artículo 27.

## 2. Finalidad de la franquicia

41. En relación con el primer considerando del Reglamento n° 3357/91, que menciona como finalidad de la franquicia la «simplificación del procedimiento administrativo», el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 27 del Reglamento n° 918/83 sólo cubre los supuestos en que los costes administrativos de la declaración superaran el importe que en concepto de derechos de aduana correspondería en cada caso. Según el órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta de que en una declaración conjunta no debería producirse necesariamente esta desproporción entre costes administrativos e importe de los derechos de aduana, es dudoso que tales envíos queden también comprendidos en la franquicia.

42. Tal reflexión no se puede fundamentar en el tenor del artículo 27. Esta disposición no exige una *desproporción* entre el gasto administrativo causado por la recaudación y el derecho de aduanas que se deba recaudar por cada envío. El artículo 27 sólo se basa en el valor del envío individual y, en este sentido, tampoco establece ninguna diferencia en función de la manera en que se efectúe la declaración. Según su tenor, la franquicia aduanera no se limita por tanto sólo a envíos sin valor estimable que se declaren por separado y que produzcan un gasto administrativo proporcionalmente elevado. En cambio, el tenor del artículo 27 comprende también automáticamente los envíos de poco valor expedidos, por ejemplo, por un comerciante conjuntamente, al mismo tiempo y en gran cantidad y que, por consiguiente, en una posible declaración conjunta, den lugar a un gasto administrativo reducido. La relación entre el derecho de aduana que en principio se

deba recaudar y el gasto administrativo que se produzca es irrelevante a tenor del artículo 27.

43. Tampoco cabe deducir del primer considerando que la franquicia sólo se deba mantener cuando en el caso concreto exista una desproporción entre los costes administrativos de la recaudación de derechos de aduana y el correspondiente importe de los derechos de aduana. El primer considerando sólo expresa la finalidad perseguida por el artículo 27 de simplificar el procedimiento administrativo de recaudación.

44. En definitiva, la declaración conjunta implica también una simplificación del procedimiento administrativo para las autoridades aduaneras. Los datos que de otro modo se presentarían por separado con cada envío individual, se encuentran recogidos en una solicitud. Si una declaración conjunta quedara en principio excluida del ámbito de aplicación de la franquicia, y se pagaran entonces derechos de aduana por envíos sin valor estimable por el mero hecho de declararse conjuntamente en una solicitud, no se contribuiría en absoluto a la finalidad de una simplificación administrativa. La consecuencia sería que el declarante, en lugar del envío agrupado, declararía una pluralidad de envíos individuales para poder disfrutar de la franquicia, lo que significaría un gasto adicional considerable para las autoridades aduaneras sin obtener beneficio alguno. En cambio, para el expedidor comercial, esta declaración individual debería poder efectuarse fácilmente de manera automatizada.

45. Por consiguiente, no cabe la restricción teleológica que se propone del artículo 27 que, según su tenor, está redactado en términos amplios.

que se trata. Es cierto que en un principio el contrato de compraventa en el que se basa el envío se establece, no entre el destinatario y el expedidor en Suiza, sino entre el destinatario y la empresa en los Países Bajos. A continuación, ésta hace enviar las mercancías desde su almacén en Suiza a los Países Bajos.

### 3. Conclusión provisional

46. Debe responderse, por tanto, a la primera cuestión prejudicial que el artículo 27 del Reglamento n° 918/83 debe interpretarse en el sentido de que se puede invocar la franquicia contemplada por este artículo cuando se expidan conjuntamente envíos individuales que no excedan del valor de 22 euros siempre que éstos se expidan a destinatarios individuales en la Comunidad y que las mercancías no hayan estado previamente sujetas a otro régimen aduanero.

48. Del tenor del artículo 27 del Reglamento n° 918/83 no se deriva que la franquicia sólo se aplique cuando existan relaciones contractuales entre el expedidor y el destinatario de la mercancía. El artículo 27 del Reglamento se refiere al hecho puramente fáctico del envío y sólo menciona que las mercancías se expiden *directamente* desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad. No se indica en qué lugar tiene su residencia la contraparte contractual del destinatario de las mercancías, o que entre el expedidor y el destinatario medien relaciones jurídicas. Precisamente, no se han elegido los términos vendedor y comprador, sino expedidor y destinatario.

### B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

47. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber si la franquicia del artículo 27 del Reglamento n° 918/83 también se aplica cuando la contraparte contractual del destinatario del envío correspondiente tiene su residencia en la Comunidad o si sólo es pertinente cuando la contraparte contractual del destinatario tiene su residencia en un país tercero desde el que se expide la mercancía de

49. Con el criterio del carácter «directo», como ya se ha explicado más arriba,<sup>9</sup> sólo se pretende excluir de la franquicia a los envíos que previamente hayan estado sujetos a otro régimen aduanero. Por consiguiente, de este criterio no se puede deducir que entre el expedidor y el destinatario deban mediar relaciones contractuales.

9 — Véanse los puntos 38 y ss. de las presentes conclusiones.

50. Debe, por tanto, señalarse como conclusión provisional que el artículo 27 del Reglamento n° 918/83 no supedita la franquicia al hecho de que el expedidor sea la contraparte contractual del destinatario.

51. Por último, queda por examinar si es conveniente entender el Reglamento de otro modo con el fin de evitar abusos.

52. A juicio del Gobierno neerlandés, el comportamiento de ECI es abusivo en la medida en que desde el principio tuvo por objeto no pagar el IVA respecto a las mercancías de las que se trata. Según el artículo 101 de la reglamentación aduanera neerlandesa (Douaneregeling), no están sujetas al IVA las mercancías comprendidas en la franquicia del artículo 27 del Reglamento n° 918/83.

53. El Gobierno neerlandés señala que, para acogerse a una *exención del IVA*, ECI transportó primero las mercancías desde los Países Bajos a Suiza. Este comportamiento produce distorsiones de la competencia, ya que los expedidores que envían sus mercancías directamente desde los Países Bajos a sus clientes neerlandeses deben abonar el IVA. Según el Gobierno neerlandés, para evitar este tipo de abuso se debe interpretar el artículo 27 del Reglamento n° 918/83 de manera tan estricta

que en circunstancias como las del presente asunto no se conceda la franquicia aduanera.

54. El Gobierno neerlandés *no* aduce por tanto que la empresa de que se trata se acoja abusivamente a la *franquicia aduanera*. Por lo demás, según la exposición de los hechos del Gobierno neerlandés, tampoco está claro que la empresa elija su sistema de envío para disfrutar abusivamente de una franquicia aduanera. En el caso de un envío directo desde los Países Bajos tampoco se devengarían desde el principio derechos de aduana, de manera que un envío desde Suiza no procura a la empresa expedidora ninguna ventaja aduanera.

55. El Gobierno neerlandés alega no obstante que la empresa obtiene una exención del IVA de manera abusiva.

56. El artículo 22 de la Directiva (CEE) 83/181 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes<sup>10</sup> establece que los Estados miembros podrán

10 — Directiva 83/181 en su versión modificada por la Directiva 88/331/CEE del Consejo de 13 de junio de 1988 (DO L 151, p. 79).

admitir con exención las importaciones de bienes cuyo valor global sea superior a los 10 euros y no exceda de 22 euros.<sup>11</sup> Los Países Bajos han hecho uso de esta posibilidad y eximen del IVA la importación de mercancías sin valor estimable. Con ello el Derecho neerlandés hace depender la exención del IVA de la franquicia aduanera concedida con arreglo al artículo 27 del Reglamento n° 918/83.

57. No resulta convincente interpretar restrictivamente la franquicia aduanera para evitar un abuso en relación con el IVA. Y es que la relación entre la franquicia aduanera y una exención del IVA potencialmente abusiva sólo se deriva de la conexión que el Derecho neerlandés establece a este respecto.

58. En la medida en que la Directiva 83/181 establece, en el artículo 22, apartado 1, primera frase, una exención obligatoria del IVA para las mercancías cuyo valor sea inferior a 10 euros, el artículo 22, apartado 2, permite incluso a los Estados miembros, como también señala la Comisión, excluir de esta exención los bienes importados en el marco de una venta por correspondencia.

59. Por tanto, en el marco de la normativa sobre IVA, puede prevenirse eficazmente un abuso potencial para obtener una exención del IVA. Tal abuso no obliga, en el contexto de una franquicia, a interpretar restrictivamente el artículo 27 del Reglamento n° 918/83.

60. Finalmente, en el ámbito del IVA, el Tribunal de Justicia ha considerado admisible la denegación de una ventaja fiscal cuando las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.<sup>12</sup> El Tribunal de Justicia ha puesto con ello de manifiesto que es posible oponerse a una obtención abusiva de ventajas fiscales.

61. La objeción relativa a un abuso potencial en la exención del IVA, que en Derecho nacional está vinculada a la franquicia aduanera, se debe por tanto tomar en consideración en el marco de la exención del IVA y no puede llevar, en contra de sus términos amplios, a una interpretación restrictiva del artículo 27 del Reglamento n° 918/83.

11 — La Directiva prevé una exención obligatoria del IVA para mercancías de valor inferior a 10 euros.

12 — Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. I-1609), apartados 74 y 75, y de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, Rec. I-897), apartado 42.

## V. Conclusión

62. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones formuladas por el Hoge Raad neerlandés del modo siguiente:

- «1) El artículo 27 del Reglamento (CEE) n° 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 3357/91 del Consejo, de 7 de noviembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que se puede invocar la franquicia contemplada por este artículo cuando se expidan conjuntamente envíos individuales que no excedan del valor de 22 euros, siempre que éstos se expidan a destinatarios individuales que se encuentren en la Comunidad y que las mercancías no hayan estado previamente sujetas a otro régimen aduanero.
  
- 2) Al interpretar el artículo 27 de dicho Reglamento se debe partir de la base de que la expresión “expedidos directamente desde un país tercero a un destinatario que se encuentre en la Comunidad” también comprende el caso en el que, si bien antes del inicio del envío al destinatario la mercancía se halla en un tercer país, la contraparte contractual del destinatario tiene su residencia en la Comunidad.»