

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 20 de octubre de 2005 *

En el asunto C-468/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el le VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), mediante resolución de 29 de septiembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2003, en el procedimiento entre

Overland Footwear Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J. Makarczyk, C. Gulmann (Ponente), R. Schintgen y J. Klučka, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de abril de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Overland Footwear Ltd, por el Sr. R. Cordara, QC;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. K. Manji, en calidad de agente, asistido por la Sra. S. Moore, Barrister;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. X. Lewis, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 29, 32, 33, 78 y 236 del Reglamento (CEE) n° 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 presentó en el marco de un litigio entre Overland Footwear Ltd (en lo sucesivo, «Overland») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») con motivo de la devolución de derechos de aduana de importación pagados por comisiones de compra incluidas en el valor declarado en aduana. Es consecutiva a una anterior petición de decisión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente con ocasión del mismo litigio y que dio lugar a la sentencia de 5 de diciembre de 2002, Overland Footwear (C-379/00, Rec. p. I-11133).

Marco jurídico

- 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 [...]»

4 El artículo 32 del mismo Código establece:

«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:

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra,

[...]

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.

4. A efectos del presente capítulo, por “comisiones de compra” se entenderán las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración.

[...]»

5 El artículo 33, letra e), precisa:

«El valor en aduana no comprenderá los siguientes elementos, siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

[...]

e) las comisiones de compra;

[...]»

6 El artículo 65 dispone:

«El declarante estará autorizado, previa petición suya, a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración tras la admisión de ésta por parte de las autoridades aduaneras. La rectificación no podrá incluir en la declaración mercancías distintas de las inicialmente declaradas.

Sin embargo, no podrá autorizarse ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada después de que las autoridades aduaneras:

[...]

c) [...] hayan ordenado el levante de las mercancías.»

7 El artículo 78, titulado «Control *a posteriori* de las declaraciones», establece:

«1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.

Cuando de la revisión de la declaración o de los controles *a posteriori* resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.»

8 El artículo 236 prevé:

«1. Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

[...]

No se concederá ninguna devolución [...] cuando los hechos que hayan dado lugar al pago [...] de un importe que no era legalmente debido, sean el resultado de una maniobra del interesado.

2. La devolución [...] de los derechos de importación [...] se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Este plazo se prorrogará si el interesado aporta la prueba de que no pudo presentar su solicitud en dicho plazo por caso fortuito o de fuerza mayor.

[...]»

Litigio principal, procedimiento prejudicial anterior y cuestiones prejudiciales

- 9 En la época de los hechos del litigio principal, Overland, empresa con domicilio social en el Reino Unido, compraba productos fabricados fuera de la Comunidad, concretamente zapatos, y posteriormente los importaba y los distribuía dentro de ésta. Wolverine Far East (en lo sucesivo, «Wolverine») era su agente de compras en Extremo Oriente.
- 10 Overland remuneraba los servicios de Wolverine mediante una comisión de compra que representaba el 4 % del precio de venta de las mercancías. Overland pagaba esta comisión al fabricante, quien se la abonaba luego a Wolverine por cuenta de Overland.
- 11 Hasta el 1 de enero de 1998, las declaraciones de importación presentadas por Overland en el momento del despacho a libre práctica de las mercancías objeto del litigio principal indicaban como valor en aduana el importe total que figuraba en la factura del fabricante. Dicho importe incluía la comisión de compra, que, sin embargo, no constaba por separado. De este modo, los derechos de importación se calculaban y abonaban igualmente sobre dicha comisión.
- 12 A partir del 1 de enero de 1998, con la aprobación de los Commissioners, Overland hizo figurar en sus declaraciones de importación de modo diferenciado la comisión de compra y el precio de venta de las mercancías importadas. A partir de esa fecha, los Commissioners dejaron de percibir derechos sobre los importes relativos a la comisión de compra.
- 13 De conformidad con el artículo 236 del Código aduanero, Overland dirigió a los Commissioners cuatro solicitudes de devolución, por un importe total de

38.085,45 GBP, de los derechos de importación abonados por las mercancías importadas antes de 1998. Alegaba que una parte del valor indicado en cada declaración de importación correspondía a una comisión de compra y que sobre esta parte no debía pagarse ningún derecho.

- 14 Las tres primeras solicitudes, que tenían por objeto la devolución de un importe total de 4.384,29 GBP, fueron estimadas mediante escritos de 5 de mayo y 1 y 24 de julio de 1998, y se efectuó la devolución. Sin embargo, tras un nuevo examen, los Commissioners llegaron a la conclusión de que su decisión inicial de aceptar devoluciones a Overland era equivocada, puesto que los derechos en cuestión eran legalmente debidos. Mediante decisiones de 30 de noviembre y 16 de diciembre de 1998, los Commissioners exigieron a Overland la restitución del importe total de 4.384,29 GBP. Los Commissioners confirmaron su requerimiento mediante decisiones adoptadas el 4 y el 5 de febrero de 1999.
- 15 Por lo demás, los Commissioners desestimaron, mediante escrito de 29 de octubre de 1998, la cuarta solicitud de Overland dirigida a que se le devolviese la cantidad de 33.701,16 GBP. Mediante una segunda decisión de 5 de febrero de 1999, los Commissioners confirmaron la desestimación.
- 16 Overland interpuso ante el VAT and Duties Tribunal, London, un recurso contra la decisión de 4 de febrero de 1999 y contra las dos decisiones de 5 de febrero de 1999.
- 17 Mediante resolución de 24 de marzo de 2000, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«Conforme al Reglamento n° 2913/92 del Consejo ("Código aduanero"), en particular sus artículos 29, 32 y 33, así como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando, con ocasión del despacho aduanero de las mercancías, un

importador declara por inadvertencia, como precio pagado o por pagar por las mercancías, una cantidad que incluye una comisión de compra e igualmente por inadvertencia no refleja en la declaración de importación dicha comisión de manera diferenciada del precio efectivamente pagado o por pagar, pero, una vez que las mercancías han sido despachadas a libre práctica, demuestra, a juicio de las autoridades aduaneras, que el precio pagado o por pagar por las mercancías declarado incluía de buena fe la comisión de compra, que podía haber sido válidamente deducida en el momento de la importación, y solicita la devolución de los derechos pagados sobre la comisión de compra dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de los derechos de importación:

- 1) ¿Puede la comisión de compra incluida de buena fe en el precio quedar sujeta a derechos de importación como parte del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías en virtud del artículo 29 del Código aduanero?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede la comisión de compra incluida de buena fe en el precio deducirse del valor declarado de la transacción, habida cuenta de las disposiciones de los artículos 32, apartado 3, y 33 del Código aduanero?
- 3) En estas circunstancias, ¿están obligadas las autoridades aduaneras, con arreglo al Código aduanero y, en particular, a su artículo 78, apartado 3, a aceptar la rectificación del precio pagado o por pagar por las mercancías importadas y, en consecuencia, la reducción de su valor en aduana?
- 4) En consecuencia, ¿tiene derecho el importador, con arreglo al Código aduanero y, en particular, a su artículo 236, a la devolución de los derechos pagados sobre la comisión de compra?»

- 18 En la parte introductoria de la referida resolución, el órgano jurisdiccional remitente explicó que Overland había recurrido contra tres decisiones de los Commissioners «cada una de las cuales confirmó la decisión de requerir el pago, con arreglo al artículo 242 del Código aduanero [...], de derechos a la importación que previamente habían sido devueltos por error a [Overland] en virtud del artículo 236 del citado Código». Añadió que los «problemas debatidos» estaban regulados en su totalidad por el Derecho comunitario.
- 19 Tras describir los hechos que originaron el litigio de que conocía, el órgano jurisdiccional remitente indicó que las tres primeras solicitudes de devolución presentadas por Overland a los Commissioners habían dado lugar a una devolución de los derechos de aduana controvertidos. Dicho órgano jurisdiccional señaló que la cuarta solicitud había sido desestimada.
- 20 A continuación, mencionó las decisiones adoptadas por los Commissioners los días 30 de noviembre y 16 de diciembre de 1998 que exigieron a Overland la restitución de los importes anteriormente devueltos a raíz de sus tres primeras solicitudes.
- 21 Por último, el órgano jurisdiccional remitente resumió las alegaciones de las partes relativas a las disposiciones aplicables.
- 22 Su petición de decisión prejudicial dio lugar a la sentencia Overland Footwear, antes citada, en la cual el Tribunal de Justicia declaró que:
 - los artículos 29, 32 y 33 del Código aduanero han de interpretarse en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición;

- en el supuesto de que las autoridades aduaneras acepten proceder a la revisión de una declaración de importación y adopten una decisión que permita «regularizar la situación», en el sentido del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, teniendo en cuenta que la declaración era incompleta como consecuencia de un error involuntario del declarante, a dichas autoridades no les está permitido reconsiderar esta decisión.
- 23 En el apartado 22 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que no era necesario determinar si y, en su caso, en qué circunstancias las autoridades aduaneras tienen la obligación de realizar revisiones a petición de los declarantes, de conformidad con el artículo 78 del Código aduanero.
- 24 A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló, en el apartado 23 de la sentencia, que, en un primer momento, los Commissioners estimaron la solicitud de Overland, tras haber procedido necesariamente a un nuevo examen de las declaraciones aduaneras a la luz del nuevo elemento expuesto por ésta. De ello dedujo el Tribunal de Justicia que estas autoridades aceptaron proceder a la revisión de las declaraciones y adoptaron, conforme a los resultados de dicha revisión, las decisiones necesarias para «regularizar la situación», en el sentido del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, teniendo en cuenta que las declaraciones eran incompletas como consecuencia de un error involuntario del declarante.
- 25 En el apartado 24 de la sentencia, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que, en tales circunstancias, a dichas autoridades no les estaba permitido reconsiderar sus decisiones.
- 26 Mediante resolución de 29 de septiembre de 2003, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió una vez más, en el marco del litigio de que conoce, suspender el procedimiento y dirigir al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

- 27 En dicha resolución, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia, no por error suyo, basó su sentencia *Overland Footwear*, antes citada, en elementos inexactos, de forma que las respuestas dadas a las cuestiones planteadas no ayudan a resolver el litigio.
- 28 La resolución indica que, mediante escritos de 7 y 8 de julio de 1999, los Commissioners informaron a *Overland* de que revocaban sus decisiones de exigir el pago de 4.384,29 GBP, debido a que, conforme al artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, la comunicación del importe de los derechos de aduana al deudor no podía efectuarse una vez expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.
- 29 Subraya que, en consecuencia, en el momento de la primera resolución de remisión, el único litigio subsistente entre las partes se refería a la decisión de desestimar la cuarta solicitud de *Overland*, dirigida a obtener la devolución de 33.701,16 GBP, decisión igualmente impugnada en el procedimiento de que conocía.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente señala que no se llamó adecuadamente la atención del Tribunal de Justicia sobre tal circunstancia.
- 31 Estima que, por tanto, las premisas tomadas en consideración por el Tribunal de Justicia en el apartado 23 de la sentencia *Overland Footwear*, antes citada, según las cuales:

— en un primer momento, los Commissioners estimaron la solicitud de devolución de *Overland*,

- las autoridades aceptaron proceder a la revisión de las declaraciones y adoptaron las decisiones necesarias para «regularizar la situación»,

no eran válidas por lo que respecta a la cuarta solicitud de devolución, dado que ésta fue desestimada por los Commissioners y no dio lugar a una devolución.

- 32 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, considera que es preciso plantear de nuevo al Tribunal de Justicia, en los mismos términos, las cuestiones contenidas en la resolución de remisión de 24 de marzo de 2000.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 33 La primera resolución de remisión de 24 de marzo de 2000 indicaba que el recurso interpuesto por Overland se dirigía contra tres decisiones de los Commissioners, cada una de las cuales confirmó la decisión de requerir el pago de derechos a la importación que previamente habían sido devueltos por error a la demandante en virtud del artículo 236 del Código aduanero.

- 34 La desestimación de la cuarta solicitud de devolución se mencionaba únicamente, de manera incidental, al hilo de la exposición cronológica de los hechos que precedieron a la incoación del procedimiento principal. La resolución de remisión no indicaba explícitamente que la decisión desestimatoria figuraba entre las impugnadas.
- 35 Por último, la misma resolución no hacía referencia a la revocación, durante el procedimiento, de las decisiones que requerían la devolución de 4.384,29 GBP.
- 36 Así, procede señalar que, por las razones expuestas por el órgano jurisdiccional nacional en su segunda resolución de remisión, la sentencia Overland Footwear, antes citada, no dio a las cuestiones planteadas una respuesta útil para la resolución del litigio principal, en el estado en que se encontraba en el momento de la primera resolución de remisión.
- 37 Por tanto, procede examinar las mismas cuestiones a la luz de los elementos de hecho que ahora se ponen en conocimiento del Tribunal de Justicia.

Sobre las cuestiones primera y segunda

- 38 En su sentencia Overland Footwear, antes citada, el Tribunal de Justicia, en respuesta a las dos primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, declaró que los artículos 29, 32 y 33 del Código aduanero han de interpretarse en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición.

- 39 Como subraya el Abogado General en los puntos 23 a 25 de sus conclusiones, la circunstancia de que el litigio principal se refiera únicamente a la decisión de los Commissioners de desestimar la cuarta solicitud de Overland dirigida a obtener la devolución de 33.701,16 GBP y que dicho importe no fuera devuelto en un primer momento por las autoridades es irrelevante respecto a las premisas tomadas en consideración por el Tribunal de Justicia para dar su respuesta.
- 40 Esta circunstancia, en lo que atañe a las cuatro solicitudes de devolución de Overland, es posterior a los hechos pertinentes, es decir, a la declaración en aduana y a la aplicación de los derechos de importación.
- 41 La cuestión de si una comisión de compra incluida por el importador en el valor en aduana sin distinguirla del precio de venta puede estar también comprendida en la base imponible de los derechos de importación se planteaba igualmente tanto en relación con las tres primeras solicitudes de devolución como en relación con la cuarta.
- 42 A este respecto, en la medida en que:
- conforme al artículo 62, apartado 1, del Código aduanero, corresponde al declarante aportar en su declaración «todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías»,

- en virtud del artículo 71 del mismo Código, la aplicación de las disposiciones que regulan dicho régimen se efectuará sobre la base de los datos de la declaración cuando no se proceda a la comprobación de ésta o cuando la comprobación efectuada no haya permitido dudar de estos datos,

las autoridades aduaneras pueden legalmente gravar las mercancías sobre la base del valor declarado en aduana, comprendida una eventual comisión de compra que el declarante haya incluido por error en éste, cuya existencia, por lo demás, no pueden sospechar las autoridades aduaneras si carecen de información al respecto.

- 43 En estas circunstancias, a pesar de los elementos comunicados al Tribunal de Justicia en la segunda resolución de remisión, debe responderse a las dos primeras cuestiones prejudiciales en términos idénticos a los empleados en la sentencia *Overland Footwear*, antes citada, según se recogen en el apartado 38 de la presente sentencia.

Sobre las cuestiones tercera y cuarta

- 44 Mediante sus cuestiones tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 78 y 236 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, después de haber concedido el levante de las mercancías importadas, las autoridades aduaneras, ante una solicitud del declarante con objeto de que se revise su declaración en aduana relativa a dichas mercancías, están obligadas a proceder a la revisión solicitada y en el sentido de que, cuando comprueben tras la revisión que el valor declarado en aduana comprendía por error una comisión de compra, están obligadas a regularizar la situación devolviendo los derechos de importación aplicados a dicha comisión.

- 45 El artículo 78, apartado 1, del Código aduanero dispone que las autoridades aduaneras, por propia iniciativa o a petición del declarante, «podrán» proceder a la revisión de la declaración, es decir, a su reexamen.
- 46 Cuando el declarante solicita una revisión, su solicitud debe ser examinada por las autoridades aduaneras, al menos por lo que se refiere a si procede o no efectuar esta revisión.
- 47 En el marco de esta primera apreciación, las autoridades aduaneras deberán tener en cuenta, en particular, la posibilidad de comprobar los datos contenidos en la declaración que haya de revisarse y en la solicitud de revisión.
- 48 Podrán, por ejemplo, negarse a efectuar una revisión cuando los elementos que hayan de comprobarse requieran un examen físico y, como consecuencia de la concesión del levante de las mercancías, éstas ya no puedan serles presentadas.
- 49 Por el contrario, si las comprobaciones que hayan de realizarse no requieren la presentación de las mercancías, por ejemplo, cuando la solicitud de revisión implique únicamente el examen de documentos contables o contractuales, será en principio posible una revisión.

- 50 Así, al término de su apreciación, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, las autoridades aduaneras deberán desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada o bien efectuar la revisión solicitada.
- 51 En caso de que se estime la solicitud, deberán reexaminar la declaración y apreciar el fundamento de las alegaciones del declarante a la luz de los datos comunicados.
- 52 Si la revisión pone de manifiesto que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, conforme al artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, deben adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.
- 53 Cuando resulte que, en definitiva, los derechos de importación pagados por el declarante exceden de los legalmente debidos en el momento de su pago, la medida necesaria para la regularización de la situación no puede ser otra que la devolución de lo percibido en exceso.
- 54 Se efectuará dicha devolución con arreglo al artículo 236 del Código aduanero, si se cumplen los requisitos previstos en esta disposición, es decir, en particular, que no exista fraude por parte del declarante y que se respete el plazo, en principio de tres años, previsto para la presentación de la solicitud de devolución.

- 55 Los Gobiernos alemán y del Reino Unido sostienen que el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero sólo es aplicable en supuestos como los de una clasificación errónea de las mercancías, errores aritméticos, utilización de códigos de monedas inexactos o indicación de cantidades inexactas.
- 56 En su opinión, esta disposición no se aplica cuando una comisión de compra no se ha indicado de forma separada del precio de las mercancías. En tal caso, la comisión forma parte integrante del valor en aduana, de modo que los derechos de importación aplicados a esta comisión eran legalmente debidos.
- 57 Según el Gobierno alemán, Overland, al no indicar la comisión de compra en su declaración en aduana, efectuó una elección. Dada la libertad de ésta, el operador no cometió un error.
- 58 El Gobierno del Reino Unido alega que la aplicación del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero a circunstancias como las del asunto principal privaría de efecto al artículo 65 del mismo Código. A su juicio, el artículo 78 establece una excepción a la prohibición formulada en el artículo 65, pero dicha excepción tiene un alcance limitado.
- 59 Los Gobiernos alemán y del Reino Unido consideran que el artículo 236 del Código aduanero tampoco es aplicable a una situación como la del asunto principal. En efecto, entienden que los derechos de importación aplicados a la comisión de compra eran legalmente debidos en el momento de su pago, en el sentido de esta disposición.

60 No cabe acoger estas alegaciones.

61 En primer lugar, procede recordar que el artículo 65 del Código aduanero prohíbe a un declarante rectificar su declaración tras la concesión del levante de las mercancías. Tal prohibición existía ya antes de la entrada en vigor del Código aduanero, el 1 de enero de 1994.

62 El artículo 78 del Código aduanero introdujo expresamente, a partir de esta última fecha, la posibilidad de que las autoridades aduaneras revisaran una declaración en aduana ante una petición del declarante presentada con posterioridad a la concesión del levante de las mercancías.

63 El apartado 3 de la misma disposición no distingue entre errores u omisiones que puedan ser objeto de corrección y otros que no lo sean. Los términos «elementos inexactos o incompletos» deben interpretarse en el sentido de que se refieren tanto a errores u omisiones materiales como a errores de interpretación del Derecho aplicable.

64 Por tanto, no puede considerarse que la aplicación del artículo 78 del Código aduanero a una situación como la examinada en el asunto principal prive de efecto, ni total ni parcialmente, al artículo 65 del mismo Código. En realidad, las dos disposiciones prevén dos regímenes distintos aplicables antes y después de la concesión del levante de las mercancías, respectivamente, a las modificaciones que

puedan sufrir los elementos tenidos en cuenta para la determinación del valor en aduana y, en consecuencia, de los derechos de importación.

- ⁶⁵ El artículo 65 del Código aduanero permite la rectificación unilateral, por el propio declarante, de su declaración en aduana, en tanto que no se haya concedido el levante de las mercancías. Esta facultad se explica por el hecho de que, hasta la concesión del levante, la exactitud de las rectificaciones puede ser fácilmente comprobada, si es preciso, por las autoridades aduaneras mediante un examen físico de las mercancías. Además, la rectificación puede producirse, en su caso, mientras las autoridades aduaneras no hayan determinado aún la cuantía de los derechos de importación.
- ⁶⁶ El artículo 78 del Código aduanero establece un régimen más restrictivo. Se aplica tras la concesión del levante de las mercancías, en un momento en que la presentación de éstas puede resultar imposible y en que los derechos de importación ya se han determinado. Así pues, confiere a las autoridades aduaneras la realización de una revisión solicitada por el declarante y somete dicha revisión a la apreciación de aquéllas en lo que atañe tanto a su principio como a su resultado.
- ⁶⁷ Cabe señalar, por otra parte, que la circunstancia de que, desde un punto de vista formal, una declaración en aduana no contenga la mención por separado de una comisión de compra distinta del precio de las mercancías tiene como única consecuencia que dicha comisión se considera válidamente sujeta a tributación y que, por tanto, los derechos de importación que se le aplican se perciben legalmente.

- 68 Por cuanto existe una posibilidad de revisión ulterior de una declaración en aduana a petición del declarante, la referida circunstancia no puede tener como consecuencia que unos derechos legalmente percibidos en virtud de meras normas de prueba se asimilen, *a posteriori*, a derechos legalmente debidos en el sentido del artículo 236, apartado 1, del Código aduanero, pese a la aportación de elementos de prueba suficientes.
- 69 Por último, es preciso indicar que, en cualquier caso, no cabe considerar que un error consistente en una omisión involuntaria constituya el ejercicio de una elección, por definición voluntaria.
- 70 De cuanto precede se deduce que los artículos 78 y 236 del Código aduanero son aplicables en el caso de una declaración en aduana que haya incluido por error una comisión de compra en el valor en aduana.
- 71 Por tanto, procede responder a las cuestiones tercera y cuarta que los artículos 78 y 236 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que:
- después de haber concedido el levante de las mercancías importadas, las autoridades aduaneras, ante una solicitud del declarante con objeto de que se revise su declaración en aduana relativa a dichas mercancías, están obligadas, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, a desestimar la solicitud mediante decisión motivada o bien a efectuar la revisión solicitada;

- cuando comprueben tras la revisión que el valor declarado en aduana comprendía por error una comisión de compra, están obligadas a regularizar la situación devolviendo los derechos de importación aplicados a dicha comisión.

Costas

- ⁷² 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 Segunda) declara:

- 1) Los artículos 29, 32 y 33 del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, han de interpretarse en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Reglamento y, por tanto, está sujeta a imposición.

2) Los artículos 78 y 236 del Reglamento n° 2913/92 deben interpretarse en el sentido de que:

- después de haber concedido el levante de las mercancías importadas, las autoridades aduaneras, ante una solicitud del declarante con objeto de que se revise su declaración en aduana relativa a dichas mercancías, están obligadas, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, a desestimar la solicitud mediante decisión motivada o bien a efectuar la revisión solicitada;**
- cuando comprueben tras la revisión que el valor declarado en aduana comprendía por error una comisión de compra, están obligadas a regularizar la situación devolviendo los derechos de importación aplicados a dicha comisión.**

Firmas