



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 27 de abril de 2023*

«Procedimiento prejudicial — Arancel aduanero común — Clasificación de las mercancías — Nomenclatura combinada — Interpretación — Reglas generales — Regla general 2, letra a) — Artículo presentado desmontado o sin montar todavía — Piezas destinadas a constituir, tras su ensamblaje, aparatos receptores vía satélite — Clasificación como aparato receptor completo»

En el asunto C-107/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam, Países Bajos), mediante resolución de 8 de febrero de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

X BV

con intervención de:

Inspecteur van de Belastingdienst/Douane district Rotterdam,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. P. G. Xuereb, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y A. Kumin, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X BV, por el Sr. R. Andringa, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman y M. H. S. Gijzen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Salyková y el Sr. P. Vanden Heede, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la regla general 2, letra a), de las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1), en la versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1549/2006 de la Comisión, de 17 de octubre de 2006 (DO 2006, L 301, p. 1) (en lo sucesivo, «NC»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre X BV y el Inspecteur van de Belastingdienst/Douane district Rotterdam (inspector de Hacienda/Aduanas del distrito de Róterdam, Países Bajos; en lo sucesivo, «inspector»), en relación con la clasificación arancelaria de piezas de aparatos receptores vía satélite.

Marco jurídico

SA

- 3 El sistema armonizado de designación y codificación de mercancías (en lo sucesivo, «SA») fue instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983 en el marco de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1). Las notas explicativas del SA se elaboran en la OMA de conformidad con lo dispuesto en dicho Convenio.
- 4 En virtud del artículo 3, apartado 1, letra a), punto 2, del referido Convenio, las Partes contratantes se comprometen a aplicar las reglas generales para la interpretación del SA, así como todas las notas de las secciones, de los capítulos y de las subpartidas y a no modificar el alcance de las secciones, de los capítulos o de las subpartidas del SA.
- 5 La regla general 2, letra a), para la interpretación del SA establece, por una parte, que cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado, y, por otra parte, que tal referencia alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

6 Los puntos V a VII de la nota explicativa relativa a la regla general 2, letra a), del SA precisan:

- «V) La segunda parte de la [regla general 2, letra a)] clasifica, en la misma partida que el artículo montado, al artículo completo o terminado cuando se presente desmontado o sin montar todavía. Las mercancías se presentan en estas condiciones sobre todo por razones tales como la necesidad o la comodidad del embalaje, de la manipulación o del transporte.
- VI) Esta Regla de clasificación se aplica igualmente al artículo incompleto o sin terminar cuando se presente desmontado o sin montar todavía, desde el momento en que haya que considerarlo como completo o terminado en virtud de las disposiciones de la primera parte de esta Regla.
- VII) Para la aplicación de esta Regla, se considera como artículo desmontado o sin montar todavía al artículo cuyos componentes deban ensamblarse, por ejemplo, por medio de dispositivos de fijación (tornillos, pernos, tuercas, etc.) o por remachado o soldadura, con la condición, sin embargo, de que se trate solamente de operaciones de montaje.

A este respecto, no se tendrá en cuenta la complejidad del método de montaje. Sin embargo, los componentes no pueden someterse a ninguna operación adicional de acabado para alcanzar el estado final.

Los componentes desensamblados de un artículo que se encuentren en exceso al número requerido para el artículo completo, se clasifican separadamente.

[...]»

NC

7 Las reglas generales para la interpretación de la NC, que figuran en el anexo I, primera parte, título I, sección A, del Reglamento n.º 2658/87 disponen:

«La clasificación de mercancías en la [NC] se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:
2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 8 En el período comprendido entre el 3 de julio de 2006 y el 22 de enero de 2007, X efectuó en los Países Bajos, en nombre y por cuenta propios, 38 declaraciones de despacho a libre práctica de piezas de aparatos receptores vía satélite. Todas estas piezas procedían del mismo proveedor, establecido en China, y fueron transportadas en un mismo barco, en un único contenedor.
- 9 En cada ocasión, X efectuaba el mismo día dos declaraciones separadas, concretamente una declaración para las mercancías destinadas a la empresa alemana C GmbH y una declaración para las destinadas a la empresa alemana D GmbH, empresas pertenecientes a un mismo grupo. Tales declaraciones se realizaron en la misma oficina aduanera en Róterdam (Países Bajos).
- 10 Ambas declaraciones incluían, en cada ocasión, en las cantidades correspondientes, todas las piezas constitutivas del mismo tipo de aparato receptor vía satélite. Aun cuando se dirigían a dos empresas distintas, tales piezas eran complementarias y estaban destinadas a ser ensambladas en un aparato receptor vía satélite completo, una vez despachadas a libre práctica.
- 11 Además, el 23 de julio de 2007, X efectuó en los Países Bajos una declaración de despacho a libre práctica de piezas de aparatos receptores vía satélite, destinadas a la empresa C. Estas piezas habían sido transportadas en el mismo contenedor que las piezas destinadas a la empresa D. No obstante, fueron declaradas en otro régimen aduanero, concretamente el régimen de tránsito comunitario externo, y transportadas a Alemania bajo vigilancia aduanera, para ser posteriormente despachadas a libre práctica en ese Estado miembro.
- 12 Según el inspector, las mercancías importadas por X en los Países Bajos no deben considerarse piezas de aparatos receptores vía satélite, sino aparatos completos sin montar todavía. Esta apreciación le llevó a enviar a X, el 1 de julio de 2009, una liquidación por todos los aparatos receptores vía satélite de que se trata. Es objeto de dicha liquidación la cuantía total de 389 973,70 euros de derechos de aduana.
- 13 Tras presentar, infructuosamente, una reclamación ante el inspector, X interpuso recurso contra la liquidación ante el rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primera Instancia de Holanda Septentrional, Países Bajos). Ese tribunal estimó el recurso y anuló parcialmente la liquidación. Tanto X como el inspector recurrieron dicha sentencia en apelación ante el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam, Países Bajos), que es el tribunal remitente.
- 14 El litigio principal versa sobre si las mercancías importadas deben clasificarse como componentes separados en las partidas arancelarias pertinentes de la NC o si, como sostiene el inspector, en virtud de la regla general 2, letra a), del anexo I, primera parte, título I, sección A, del Reglamento n.º 2658/87, procede considerarlas aparatos receptores vía satélite completos, sin montar todavía.
- 15 En este contexto, el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Debe interpretarse la regla general de clasificación 2, letra a), en el sentido de que es aplicable a las piezas separadas de un aparato receptor vía satélite que están destinadas, una vez despachadas a libre práctica, a ser montadas para conformar un aparato receptor vía satélite completo, que han sido transportadas en un contenedor y han sido despachadas a libre

práctica, mediante dos declaraciones separadas, el mismo día y en el mismo puesto aduanero por el mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, y que, en el momento del despacho a libre práctica, son propiedad de dos empresas vinculadas?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse la regla general de clasificación 2, letra a), en el sentido de que también es aplicable a las piezas separadas de un aparato receptor vía satélite que son declaradas para su despacho a libre práctica por el mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, el mismo día y en el mismo puesto aduanero en el que las demás piezas destinadas a dicho aparato receptor vía satélite se incluyen en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo, siendo así que las piezas, en el momento de la realización de la declaración, son propiedad de dos empresas vinculadas y están todas ellas destinadas en su conjunto, una vez despachadas a libre práctica, a ser montadas para conformar un aparato receptor vía satélite completo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende que se dilucide si la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC debe interpretarse en el sentido de que se ha de considerar que aquellas piezas de un aparato receptor vía satélite destinadas, una vez despachadas a libre práctica, a ser ensambladas en un aparato completo, transportadas en un solo contenedor y declaradas para su despacho a libre práctica por el mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, el mismo día y en la misma oficina aduanera, mediante dos declaraciones de despacho a libre práctica distintas, y que, en el momento de su despacho a libre práctica, pertenecen a dos empresas vinculadas, constituyen dicho aparato, desmontado o sin montar todavía, en el sentido de esta misma regla, y, por tanto, están comprendidas en una única partida arancelaria.
- 17 Con carácter preliminar, debe recordarse que la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial en materia de clasificación arancelaria, consiste en proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una aclaración acerca de los criterios que ha de seguir para clasificar correctamente los productos de que se trate en la NC, y no en efectuar por sí mismo dicha clasificación. En efecto, la calificación de las mercancías controvertidas a efectos de su clasificación arancelaria resulta de una constatación puramente fáctica que no corresponde efectuar al Tribunal de Justicia en el marco de una remisión prejudicial (sentencia de 28 de abril de 2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 18 Asimismo, debe precisarse que, conforme a la regla general 1 para la interpretación de la NC, la clasificación de las mercancías está determinada por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo de dicha nomenclatura. En aras de la seguridad jurídica y de la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la nomenclatura y de las notas de las secciones o capítulos (sentencia de 28 de abril de 2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, apartado 28 y jurisprudencia citada).

- 19 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado de manera reiterada que, pese a no tener carácter vinculante, las notas explicativas del SA, por un lado, y las de la NC, por otro, constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (sentencia de 28 de abril de 2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 20 La regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC, que se corresponde con la regla general 2, letra a), para la interpretación del SA, dispone que «cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía».
- 21 Del punto VII) de la nota explicativa relativa a la regla general 2, letra a), del SA se desprende que debe considerarse como artículo desmontado o sin montar todavía al artículo cuyos componentes deban ensamblarse, por ejemplo, por medio de dispositivos de fijación (tornillos, pernos, tuercas, etc.) o por remachado o soldadura, con la condición, sin embargo, de que se trate solamente de operaciones de montaje. A este respecto, no se tendrá en cuenta la complejidad del método de montaje. Sin embargo, los componentes no pueden someterse a ninguna operación adicional de acabado para alcanzar el estado final.
- 22 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, procede considerar como artículo presentado desmontado o sin montar al artículo cuyos elementos constitutivos, es decir, aquellos que pueden identificarse como elementos destinados a integrar el producto acabado, se presenten todos simultáneamente para su despacho aduanero y, a tal efecto, no procede tener en cuenta la técnica de ensamblaje o la complejidad del método de montaje (sentencia de 16 de junio de 1994, Develop Dr. Eisbein, C-35/93, EU:C:1994:252, apartado 19).
- 23 En el caso de autos, de la información facilitada por el tribunal remitente se desprende que todos los elementos constitutivos del artículo controvertido, esto es, un aparato receptor vía satélite, se presentaron al despacho aduanero al mismo tiempo.
- 24 Si bien se requiere la presentación simultánea de tales elementos a efectos de su despacho en aduana para que sean considerados constitutivos de un artículo desmontado o sin montar todavía, ni del tenor de la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC ni de la nota explicativa relativa a la regla general 2, letra a), para la interpretación del SA resulta que los citados elementos constitutivos deban ser objeto de una única declaración en aduana.
- 25 En efecto, el hecho de que tales mercancías sean objeto de una única declaración en el momento de su despacho de aduanas no es una condición *sine qua non* para considerar que forman un todo unitario y, en consecuencia, constituyen un «artículo [...] desmontado o sin montar todavía», en el sentido de la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC, sino únicamente un indicio que permite inferir tal constatación (véase, por analogía, la sentencia de 10 de marzo de 2016, VAD y van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, apartado 38).
- 26 Una interpretación distinta del concepto de artículo desmontado o sin montar todavía permitiría, en la práctica, que mediante una manipulación relativamente sencilla, como la presentación de las mercancías en distintas declaraciones, los propios importadores eligieran la clasificación

arancelaria de las mercancías controvertidas —bien como un todo unitario, bien por separado— que les resultara más favorable (véase, por analogía, la sentencia de 10 de marzo de 2016, VAD y van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, apartado 39).

- 27 Pues bien, tal posibilidad sería contraria al principio conforme al cual el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas y, en consecuencia, menoscabaría el objetivo de facilidad de los controles aduaneros y seguridad jurídica que debe presidir la clasificación arancelaria de las mercancías importadas (véase, por analogía, la sentencia de 10 de marzo de 2016, VAD y van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 28 Por consiguiente, el hecho de que las mercancías se presenten en la aduana en declaraciones separadas no es en sí mismo óbice para que dichas mercancías sean calificadas como artículos desmontados o sin montar todavía, en el sentido de la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC, si en el momento del despacho de aduanas se desprende de otros factores objetivos que dichas mercancías forman un todo unitario y están destinadas a ser montadas posteriormente en un único aparato (véase, por analogía, la sentencia de 10 de marzo de 2016, VAD y van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, apartado 43).
- 29 En el caso de autos, el tribunal remitente pone de manifiesto factores objetivos que abogan por que las piezas controvertidas en el litigio principal se califiquen de artículo desmontado o sin montar todavía, en el sentido de la citada regla general 2, letra a). En particular, el tribunal remitente señala que esas piezas estaban destinadas, una vez despachadas a libre práctica, a ser montadas en un único producto terminado, que han sido transportadas en un solo contenedor, que fueron objeto de declaraciones de despacho a libre práctica procedentes de un mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, en la misma oficina aduanera, y que, en la fase de su despacho a libre práctica, dichas piezas pertenecían a dos empresas vinculadas.
- 30 Pues bien, estas circunstancias pueden efectivamente confirmar que se trata de un artículo desmontado o sin montar todavía. Como ha señalado fundadamente la Comisión Europea, el hecho de que esas piezas se presenten en declaraciones de despacho a libre práctica distintas debe apreciarse en paralelo con las demás circunstancias pertinentes, pero no es determinante en sí mismo.
- 31 Por consiguiente, la regla general 2, letra a), de las reglas generales para la interpretación de la NC debe interpretarse en el sentido de que se ha de considerar que aquellas piezas de un aparato receptor vía satélite destinadas, una vez despachadas a libre práctica, a ser montadas en un aparato completo, transportadas en un solo contenedor y declaradas para su despacho a libre práctica por el mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, el mismo día y en la misma oficina aduanera, mediante dos declaraciones de despacho a libre práctica distintas, y que, en el momento de su despacho a libre práctica, pertenecen a dos empresas vinculadas, constituyen dicho aparato, desmontado o sin montar todavía, en el sentido de esta misma regla, y, por tanto, están comprendidas en una única partida arancelaria, puesto que queda acreditado, teniendo en cuenta factores objetivos, que esas piezas forman un todo unitario e incluyen todos los elementos constitutivos de dicho aparato.

Segunda cuestión prejudicial

- 32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta si la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC debe interpretarse en el sentido de que también es aplicable cuando algunas de las mercancías de que se trata son declaradas para su despacho a libre práctica, mientras que otras se incluyen en el régimen de tránsito comunitario externo.
- 33 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, procede señalar que el hecho de que tales mercancías se presenten en aduana en declaraciones separadas, para ser ensambladas posteriormente, no es en sí mismo óbice para que dichas mercancías sean calificadas de artículo desmontado o sin montar todavía, en el sentido de la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC, si, en el momento del despacho aduanero, resulta de otros factores objetivos que tales mercancías forman un todo unitario y están destinadas a ser ensambladas posteriormente en un único artículo.
- 34 Como ha observado acertadamente la Comisión, las modalidades según las cuales las mercancías han sido declaradas o el régimen aduanero con arreglo al cual han sido transportadas hasta su destino final pueden constituir uno de los factores objetivos pertinentes para apreciar la aplicabilidad de la citada regla general 2, letra a). Sin embargo, estas circunstancias pueden no ser determinantes en sí mismas, ya que el tribunal remitente debe tener en cuenta cualquier otro factor objetivo pertinente a efectos de tal apreciación.
- 35 El hecho de que el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), aplicable al período al que se refiere el litigio principal, no estableciera expresamente la posibilidad de considerar conjuntamente, a efectos de su clasificación arancelaria, mercancías declaradas para su despacho a libre práctica y mercancías declaradas en el régimen de tránsito comunitario externo es irrelevante a este respecto.
- 36 Como ha señalado fundadamente el Gobierno neerlandés, cualquier otra interpretación llevaría a posibilitar la elusión de la regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC, puesto que, mediante una operación relativamente sencilla, esto es, fraccionando el envío y declarando las mercancías en dos regímenes aduaneros diferentes antes de su despacho a libre práctica, los importadores podrían hacer que se clasifiquen como conjunto o como piezas distintas, en función del arancel más ventajoso.
- 37 Por consiguiente, la citada regla general 2, letra a), para la interpretación de la NC debe interpretarse en el sentido de que también es aplicable cuando algunas de las mercancías de que se trata son declaradas para su despacho a libre práctica, mientras que otras se incluyen en el régimen de tránsito comunitario externo.

Costas

- 38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Sexta) declara:

- 1) La regla general 2, letra a), de las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en la versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1549/2006 de la Comisión, de 17 de octubre de 2006,

debe interpretarse en el sentido de que

se ha de considerar que aquellas piezas de un aparato receptor vía satélite destinadas, una vez despachadas a libre práctica, a ser montadas en un aparato completo, transportadas en un solo contenedor y declaradas para su despacho a libre práctica por el mismo declarante, en nombre y por cuenta propios, el mismo día y en la misma oficina aduanera, mediante dos declaraciones de despacho a libre práctica distintas, y que, en el momento de su despacho a libre práctica, pertenecen a dos empresas vinculadas, constituyen dicho aparato, desmontado o sin montar todavía, en el sentido de esta misma regla, y, por tanto, están comprendidas en una única partida arancelaria, puesto que queda acreditado, teniendo en cuenta factores objetivos, que esas piezas forman un todo unitario e incluyen todos los elementos constitutivos de dicho aparato.

- 2) La regla general 2, letra a), de las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento n.º 2658/87, en la versión modificada por el Reglamento n.º 1549/2006,

debe interpretarse en el sentido de que

también es aplicable cuando algunas de las mercancías de que se trata son declaradas para su despacho a libre práctica, mientras que otras se incluyen en el régimen de tránsito comunitario externo.

Firmas