

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 2 de julio de 2009\*

En el asunto *C-7/08*,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 7 de diciembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de enero de 2008, en el procedimiento entre

**Har Vaessen Douane Service BV**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (Ponente) y J.-J. Kasel, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;  
Secretario: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de marzo de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Har Vaessen Douane Service BV, por los Srs. R.N. van der Paardt y C. Bouwmeester, advocaten;
  
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. de Mol, en calidad de agentes;
  
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. S. Schönberg y M. van Beek, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de abril de 2009;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 3357/91 del Consejo, de 7 de noviembre de 1991 (DO L 318, p. 3) (en lo sucesivo, «Reglamento n° 918/83, en su versión modificada»).
  
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Har Vaessen Douane Service BV (en lo sucesivo, «Har Vaessen»), sociedad de Derecho neerlandés domiciliada en los Países Bajos, y el Staatssecretaris van Financiën, relativo a la negativa de este último a conceder a Har Vaessen la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, con respecto a la importación de discos compactos y cintas magnéticas.

### **Marco jurídico**

- 3 El capítulo primero del Reglamento n° 918/83, titulado «Franquicias de derechos de importación», contiene un artículo 27 que, en su versión inicial, estaba redactado en los siguientes términos:

«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 [euros].»

- 4 Esta disposición fue modificada por el 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 n° 918/83 (DO L 220, p. 12; EE 02/10, p. 47). El artículo 1 del Reglamento n° 2287/83 precisa:

«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.»

- 5 El motivo de la modificación del artículo 27 del Reglamento n° 918/83 se desprende del tercer considerando del Reglamento n° 2287/83:

«Considerando que es conveniente evitar que las empresas comerciales se aprovechen de [la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83] 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 persona física o jurídica que se encuentre en la Comunidad.»

- 6 El artículo 1 del Reglamento n° 3357/91 suprime la restricción del artículo 27 del Reglamento n° 918/83 respecto de los envíos por correo.

- 7 A este respecto, el primer considerando de dicho Reglamento justifica la modificación introducida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83 en los siguientes términos:

«Considerando que la medida de simplificación administrativa prevista en el artículo 27 del Reglamento (CEE) n° 918/83 [...], modificado en último lugar por el Reglamento (CEE) n° 4235/88 [...], debe aplicarse, para ser eficaz, a todas las importaciones de envíos consistentes en mercancías sin valor estimable».

- 8 Así, el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, dispone lo siguiente:

«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 [euros] en total por envío.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 9 Har Vaessen es una sociedad de transportes que presentó, por cuenta de ECS Media BV (en lo sucesivo, «ECS»), empresa domiciliada en los Países Bajos, declaraciones para el despacho a libre práctica de discos compactos y cintas magnéticas durante el período comprendido entre el 12 de noviembre de 1998 y el 28 de octubre de 1999.

- 10 Dichas mercancías, de un valor individual inferior a 22 euros, habían sido previamente encargadas por clientes individuales a ECI voor Boeken en Platen BV (en lo sucesivo, «ECI»), sociedad matriz de ECS domiciliada igualmente en los Países Bajos. En virtud de un convenio entre ECS y ECI, esta última transmite los pedidos a ECS, quien, a continuación, acondiciona las mercancías para su envío a partir de un centro de distribución situado en Suiza. Seguidamente las mercancías se entregan a Har Vaessen para su transporte en forma de un envío agrupado, al amparo de un documento T, hacia un centro de distribución situado en los Países Bajos, desde donde PTT Post BV (en lo sucesivo, «PTT»), empresa neerlandesa, los distribuye individualmente a los clientes de ECI.
- 11 Cada paquete individual lleva el nombre del cliente destinatario de la mercancía así como un formulario de transferencia para su pago.
- 12 En la declaración para el despacho a libre práctica de las mercancías controvertidas en el litigio principal, Har Vaessen solicitó la franquicia con arreglo al artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada, que le fue denegada. En consecuencia, mediante liquidación de fecha 29 de diciembre de 1999, se le conminó, en particular, al pago de derechos de aduana por un importe de 436.907,60 NLG, es decir, alrededor de 198.260,02 euros.
- 13 Puesto que el Staatssecretaris van Financiën mantuvo dicha liquidación tras una reclamación infructuosa de Har Vaessen, ésta interpuso un recurso contra dicha resolución ante la Tariefcommissie (Comisión aduanera), que fue sustituida durante el proceso por el Gerechtshof te Amsterdam.
- 14 Dicho órgano jurisdiccional desestimó la demanda de Har Vaessen al estimar que debe considerarse que el destinatario de las mercancías controvertidas en el litigio principal, en el sentido del artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada, es ECI y no los clientes que realizaron los pedidos de manera individual. A su juicio, los clientes no se ven implicados en modo alguno en el procedimiento de declaración aduanera, al no ser ni el deudor de la deuda aduanera ni el propietario de la mercancía enviada. En tales circunstancias, dicho órgano jurisdiccional concluyó que las mercancías controvertidas en el litigio principal no se envían directamente a los clientes

individuales en calidad de destinatarios, en el sentido del artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada.

- 15 Har Vaessen interpuso un recurso de casación contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 16 El Hoge Raad der Nederlanden duda de que se pueda conceder la franquicia a un envío agrupado como el controvertido en el litigio principal por dos motivos.
- 17 Por un lado, si bien es cierto que el envío conjunto contiene mercancías diferentes sin un valor individual estimable y cuyo destino final difiere para cada una de ellas, el objetivo de simplificación administrativa que justifica la aplicación de la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada, no presenta interés alguno en tal caso, puesto que los gastos que se derivan de la percepción de derechos de aduana no son superiores a los derechos de aduana que deban percibirse globalmente.
- 18 Por otro lado, considera que con el fin de prevenir un uso abusivo de la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada, el concepto de «expedición directa» puede considerarse limitado a la circunstancia en la que la contraparte contractual del destinatario de la mercancía esté establecida en un Estado tercero. Ahora bien, en el asunto principal, se trata de un envío que contiene diferentes mercancías cuyos destinatarios, domiciliados en los Países Bajos, son clientes de una sociedad domiciliada, ella misma, en los Países Bajos.

19 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 27 del Reglamento [nº 918/83, en su versión modificada,] 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 [dicho] artículo 27?
- 2) ¿Debe suponerse, a efectos de la aplicación del artículo 27 del Reglamento [nº 918/83, en su versión modificada], que la expresión “envíos [...] 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?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

20 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede abordar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la circunstancia de que, por un lado, las mercancías controvertidas en el litigio principal, de un valor individual inferior a 22 euros, se presenten en la aduana como un envío agrupado con un valor que supera el establecido por el artículo 27 del Reglamento nº 918/83, en su versión modificada, y por otro, de que la contraparte contractual de los clientes que han encargado las mercancías, a saber, ECI, tenga su domicilio social en la Comunidad, se opone a la aplicación a dichas mercancías de la franquicia establecida en dicha disposición.

21 Con carácter preliminar, procede recordar que las normas que conceden franquicias de derechos de aduana han de interpretarse conforme a su tenor literal (véase, por

analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 1996, *Olasagasti y otros*, C-47/95 a C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 y C-148/95, Rec. p. I-6579, apartado 20).

- 22 En el caso de autos, el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, dispone que los envíos que contengan mercancías sin valor estimable, a saber, inferior a 22 euros, expedidos directamente desde un Estado tercero a un destinatario que se encuentra en la Comunidad serán admitidos con franquicia de derechos de importación.
- 23 Uno de los requisitos que deben cumplirse para ser admitidos con franquicia, consiste, con arreglo a dicha disposición, en el valor de las mercancías enviadas, que debe ser inferior a 22 euros.
- 24 De la resolución de remisión se desprende que los envíos controvertidos en el litigio principal, a los que las autoridades neerlandesas denegaron la concesión de la franquicia debido a que su valor global sobrepasaba los 22 euros, contenían paquetes de un valor individual inferior a 22 euros, presentados conjuntamente para su despacho a libre práctica en la Comunidad. Dichos paquetes, expedidos en un primer momento de manera agrupada hacia un centro de distribución de PTT, debían distribuirse, a continuación, por esta última, a los clientes de ECI de manera individual.
- 25 Tal como señala el órgano jurisdiccional remitente, en tales circunstancias, debe tenerse en cuenta, para la aplicación del artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, el valor de los envíos, como aquellos presentados en el litigio principal, en función de la identidad del destinatario de las mercancías, es decir, los clientes de ECI o PTT.
- 26 En el caso de autos, no se rebate que en cada paquete consta la dirección del cliente de ECI desde su recepción por Har Vaessen.

- 27 Sin embargo el Gobierno neerlandés señala que el formulario de declaración en aduana controvertido en el litigio principal menciona, en la casilla 8, a PTT como destinatario de los envíos.
- 28 Este argumento no resulta pertinente. En efecto, además del hecho de que pueda tratarse de un error, de los autos resulta, según puso de manifiesto la Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones, que la lista de clientes de ECI a los que estaban destinados los paquetes individuales se había adjuntado al formulario de declaración controvertido en el litigio principal.
- 29 Asimismo, la mercancía contenida en un paquete está destinada a ser utilizada *in fine* por el cliente de ECI, que es el destinatario individual de la misma. En efecto, las mercancías han sido solicitadas individualmente a ECI por los clientes, que, por ello, pueden ser considerados sus usuarios, a diferencia de Har Vaessen y PTT, que no constituyen, como transportistas, más que un eslabón de la cadena de envío que une a ECI y sus clientes, destinatarios finales de la mercancía.
- 30 De ello se deriva que los envíos controvertidos en el litigio principal deben considerarse la agrupación de diferentes paquetes con un valor respectivo inferior a 22 euros cuyos destinatarios son los clientes de ECI y, en consecuencia, pueden ser admitidos con franquicia de conformidad con el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada.
- 31 El tenor literal del artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, que no realiza distinción alguna entre los métodos de transporte de las mercancías para su admisión con franquicia, confirma esta interpretación, de manera que no procede considerar que, en el asunto principal, los clientes de ECI no sean los destinatarios de las mercancías desde que éstas dejan atrás el Estado tercero, ni que dichas mercancías no puedan ser admitidas con franquicia.

- 32 En efecto, si bien la redacción original del artículo 27 del Reglamento n° 918/83 limitaba la franquicia a los envíos de mercancías con un valor inferior a 10 euros expedidos por vía postal, el artículo 1 del Reglamento n° 3357/91 hizo desaparecer el requisito relativo al medio de envío, de manera que otros medios de transporte pueden dar lugar a la aplicación de la franquicia contemplada en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada. Así, el transporte de las mercancías por un expedidor, como Var Haessen, que, por razones logísticas, agrupa los paquetes individuales antes de presentarlos en la aduana, no debe llevar a denegar la admisión con franquicia de dichas mercancías, incluso en los casos en los que no se envían por vía postal pero cumplen los requisitos establecidos en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada.
- 33 Además, esta interpretación corresponde al objetivo de dicho artículo 27, tal como lo enuncia el primer considerando del Reglamento n° 3357/91, a saber, que la franquicia establecida en dicha disposición pretende una simplificación administrativa de los procedimientos aduaneros.
- 34 A este respecto, procede recordar que, al adoptar normas que conceden suspensiones de derechos de aduana, el Consejo de la Unión Europea debe tener en cuenta, entre otros factores, las dificultades a las que deben hacer frente las Administraciones aduaneras nacionales (véase, por analogía, la sentencia de 3 de diciembre de 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Rec. p. I-8095, apartado 23).
- 35 Si bien tal objetivo de simplificación administrativa puede incluir, tal como indica el Gobierno neerlandés en sus observaciones, las situaciones en las que los gastos de percepción de los derechos de aduana son superiores a los derechos mismos, dicho objetivo puede también incluir otras situaciones.
- 36 Así, la denegación de la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, a envíos como aquellos de que se trata en el litigio principal, y ello incluso si los paquetes considerados individualmente tienen un valor inferior a 22 euros, podría llevar a que el expedidor presente en la aduana cada paquete

individualmente para poder beneficiarse de dicha franquicia. Ahora bien, tal multiplicación de los procedimientos no se corresponde con el objetivo perseguido de simplificación administrativa.

- 37 Asimismo, en caso de no aplicar la franquicia a los envíos controvertidos en el litigio principal, corresponderá a las autoridades aduaneras nacionales determinar el valor global en aduana de un envío que contenga un número importante de mercancías. Tal situación no responde tampoco al objetivo de simplificación administrativa perseguido por el legislador comunitario.
- 38 Por consiguiente, el hecho de que los paquetes controvertidos en el asunto principal, de un valor individual inferior a 22 euros, se presenten en aduana conjuntamente para su expedición en la Comunidad no es un obstáculo para su admisión con franquicia, puesto que, desde su salida desde el Estado tercero de expedición, el destinatario de cada paquete está identificado.
- 39 No obstante, del tercer considerando del Reglamento n° 2287/83 resulta que tal admisión debe denegarse cuando constituye un abuso de Derecho.
- 40 Se trata, en esencia, de lo que plantea el órgano jurisdiccional remitente mediante su segunda cuestión prejudicial, al indicar que, en el litigio del que conoce, la contraparte contractual de los destinatarios de las mercancías puestas en libre circulación, es decir, ECI, está domiciliada en la Comunidad y no en el Estado tercero de expedición.
- 41 En primer lugar, es necesario constatar que el tenor literal del artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, no considera el establecimiento fuera de la Comunidad, respecto de la contraparte contractual de los destinatarios de las mercancías, un requisito para la admisión con franquicia de dichas mercancías.

42 En segundo lugar, procede recordar que, con arreglo al tercer considerando del Reglamento n° 2287/83, es oportuno, con el fin de evitar todo uso abusivo de la franquicia aduanera y las distorsiones de la competencia que se derivan del mismo, excluir de la franquicia de derechos de importación aquellos envíos de mercancías que, previamente a su despacho a libre práctica, hayan estado sujetos a otro régimen aduanero. En consecuencia, únicamente se deben admitir con franquicia aquellos envíos expedidos directamente desde un Estado tercero con destino a una persona física o jurídica que se encuentre en la Comunidad.

43 Ahora bien, la mera circunstancia de que ECI esté domiciliada en la Comunidad no permite, por sí sola, considerar que las mercancías controvertidas en el litigio principal han estado sujetas a otro régimen aduanero previamente a su despacho a libre práctica en la Comunidad. En todo caso, y sin perjuicio de las verificaciones del órgano jurisdiccional nacional en este sentido, no se deduce de los autos presentados al Tribunal de Justicia que tal fuese el caso respecto de dichos envíos.

44 No obstante, el Gobierno neerlandés sostiene que, en las circunstancias del asunto principal, el abuso de Derecho reside más en la tentativa de ECI de verse exenta del impuesto sobre el volumen de negocios que en la obtención de la franquicia de los derechos de aduana. En efecto, puesto que el artículo 101 del Reglamento aduanero neerlandés establece que las mercancías que se benefician de la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, están exentas igualmente del impuesto sobre el volumen de negocios, ECI recurrió a un centro de distribución situado fuera de la Comunidad con el objetivo de conseguir, en primer lugar, la franquicia de derechos de aduana, y, en segundo lugar, la exención del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente. A su juicio, dicha empresa obtiene así una ventaja económica que da lugar a una distorsión de la competencia respecto de las empresas que operan en el mismo sector y que expiden sus mercancías a sus clientes desde el territorio de la Comunidad.

45 A este respecto, procede señalar que la interpretación del artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, formulada por el Gobierno neerlandés pretende prevenir la obtención abusiva de la exención del impuesto sobre el volumen de negocios y no de la franquicia establecida por dicha disposición.

- 46 Ahora bien, por un lado, tal como recuerda la Abogado General en los puntos 56 a 60 de sus conclusiones, es el propio Reino de los Países Bajos quien ha optado por un sistema de exención del impuesto sobre el volumen de negocios vinculado a la concesión de la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada. Por otro, la jurisprudencia comunitaria citada por el Gobierno neerlandés en sus observaciones establece un marco que permite a los Estados miembros denegar la concesión de una ventaja fiscal en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido si su obtención es abusiva. En consecuencia, no puede invocarse la lucha contra la exención abusiva del impuesto sobre el volumen de negocios en apoyo de la interpretación del artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada.
- 47 Además, con respecto a las distorsiones de la competencia alegadas, de las que supuestamente se beneficia ECI en el asunto principal, procede señalar que la elección realizada por la empresa de enviar sus mercancías desde un Estado tercero conlleva necesariamente gastos derivados del transporte de las mercancías así como de los procedimientos aduaneros de importación, que no soportan necesariamente las empresas que operan en el mismo sector y que expiden sus mercancías desde el territorio aduanero de la Comunidad.
- 48 En consecuencia, y sin perjuicio de las verificaciones que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, la franquicia establecida en el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, no puede denegarse, en las circunstancias del asunto principal, por el único motivo de que ECI esté establecida en la Comunidad.
- 49 De todas estas consideraciones se desprende que procede interpretar el artículo 27 del Reglamento n° 918/83, en su versión modificada, en el sentido de que no se opone a que se admitan con franquicia de derechos de importación los envíos agrupados de mercancías cuyo valor intrínseco total exceda del límite establecido en dicho artículo 27, pero que, consideradas separadamente, no posean un valor estimable, siempre que cada paquete del envío conjunto esté dirigido individualmente a un destinatario establecido en la Comunidad. A este respecto, el hecho de que la contraparte contractual de dichos destinatarios esté ella misma establecida en la Comunidad no es pertinente si las mercancías se expiden directamente desde un Estado tercero a dichos destinatarios.

## Costas

50 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:

**El 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, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 3357/91 del Consejo, de 7 de noviembre de 1991, no se opone a que se admitan con franquicia de derechos de importación los envíos agrupados de mercancías cuyo valor intrínseco total exceda del límite establecido en dicho artículo 27, pero que, consideradas separadamente, no posean un valor estimable, siempre que cada paquete del envío conjunto esté dirigido individualmente a un destinatario establecido en la Comunidad Europea. A este respecto, el hecho de que la contraparte contractual de dichos destinatarios esté ella misma establecida en la Comunidad Europea no es pertinente si las mercancías se expiden directamente desde un Estado tercero a dichos destinatarios.**

Firmas