

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C 306/04

■ **Partes:** Compaq Computer International Corporation y Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem

■ **Síntesis:** Valor en aduana – Ordenadores portátiles que llevan incorporados los programas del sistema operativo

I. Comentario.

En este caso se analiza si en una importación de un ordenador con sistema operativo preinstalado realizada entre una matriz y su filial se debe tener en cuenta el valor del programa informático para la determinación del valor aduanero de dichos ordenadores, con lo que se trata una de las cuestiones más interesantes las operaciones vinculadas en el ámbito aduanero.

Actualmente el régimen aplicable a las operaciones vinculadas en el ámbito aduanero es muy diferente al régimen de operaciones vinculadas en el ámbito de la fiscalidad directa e indirecta, con lo que se producen ciertas asimetrías entre la imposición aduanera y la imposición general. Para evitar dichas disfunciones, tanto la OMC como la OCDE han iniciado una conferencia conjunta para abordar el tema de los precios de transferencia y las aduanas, de cara a lograr una mayor convergencia entre ambos regímenes.

A pesar del interés de la cuestión planteada en el caso *Compaq*, lo cierto es que el Tribunal de Justicia no realizó ninguna consideración que conduzca a trasladar los principios aduaneros a los precios de transferencia o viceversa. El Tribunal aborda la cuestión desde el punto de vista exclusivo de las relaciones aduaneras, realizando un análisis muy relevante a la hora de evaluar las transacciones en las que el elemento transmitido se ha adquirido un ordenador con un sistema operativo preinstalado por un tercero independiente por orden y cuenta del fabricante (en este caso la matriz americana del grupo Compaq).

En nuestro caso, el Tribunal estima que si el ordenador presentado en aduana tiene un sistema operativo preinstalado (intangibles industrial), el valor de dicho sistema/programa se debe incorporar al valor aduanero de la mercancía tangible, con lo cual siempre que se trate de importar un ordenador con un programa preinstalado, aunque fuera puesto a disposición de forma gratuita, se debe añadir su coste al valor aduanero.

2.- Antecedentes:

La sociedad neerlandesa CCIC, filial de Compaq Computer Corporation (en lo sucesivo, «CCC»), sociedad con domicilio en los Estados Unidos, comercializa los equipos de tratamiento de datos de la marca Compaq en Europa y dispone para ello de un centro de distribución en los Países Bajos.

A tenor de un contrato firmado entre CCC y Microsoft Corporation (en lo sucesivo, «Microsoft»), los ordenadores de la marca Compaq pueden ir equipados con el programa que contiene los sistemas operativos MS DOS y MS Windows (en lo sucesivo, «los referidos sistemas operativos») y ser revendidos con ellos, contra el pago a Microsoft de una cantidad de 31 euros por cada ordenador equipado con los referidos sistemas operativos.

CCC adquirió ordenadores portátiles a dos fabricantes taiwaneses de ordenadores. En dicha venta se acordó que los discos duros de los ordenadores estarían equipados con los referidos sistemas operativos en el momento de la entrega. Para ello, CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes dichos sistemas, y éstos los instalaron en los referidos ordenadores.

A continuación, CCC revendió a CCIC los ordenadores portátiles, que fueron transportados en régimen «fob» desde Taiwán a los Países Bajos. En el momento de su llegada, CCIC declaró tales ordenadores para su despacho a libre práctica. Al determinar su valor en aduana, conforme al artículo 29 del Código Aduanero, se tuvo en cuenta el precio de venta pactado entre los productores de Taiwán y CCC, que no incluía el valor de los referidos sistemas operativos.

En 1999, el Landelijk Waardeteam van de Douane (Servicio aduanero encargado del valor en aduana) llevó a cabo una inspección en las dependencias de CCIC con el fin de comprobar la exactitud del valor en aduana declarado de los ordenadores de que se trata. Dicho Servicio consideró que debía incluirse en el valor en aduana el valor de los referidos sistemas operativos instalados en tales ordenadores. A raíz de la citada inspección, basándose en el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero, las autoridades aduaneras sumaron al valor en aduana declarado para cada ordenador el importe correspondiente al valor de los referidos sistemas operativos instalados en él y remitieron a CICC dos requerimientos de pago de unos importes respectivos de 438.605,60 NLG y 2.194.982 NLG (este último importe se redujo posteriormente a 353.168,60 NLG), en concepto de derechos de aduana complementarios por las importaciones de ordenadores portátiles declarados para su despacho a libre práctica en el período comprendido entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

CCIC interpuso varios recursos ante el Gerechtshof te Amsterdam contra las resoluciones de las autoridades aduaneras por las que se desestimaron las reclamaciones que había presentado contra tales requerimientos. En dichos recursos se planteó ante el Gerechtshof te Amsterdam la cuestión de si, a efectos de determinación del valor en aduana, las autoridades aduaneras podían incrementar legítimamente el valor de transacción de los ordenadores portátiles sumándole el valor de los referidos sistemas operativos instalados en ellos, sobre la base del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.

Después de haber comprobado que en el asunto principal concurren los requisitos para la aplicación de dicha disposición, el órgano jurisdiccional remitente estimó no obstante que los sistemas operativos, tales como los controvertidos en el litigio del que estaba conociendo, no pueden considerarse incluidos, en sentido estricto, en los puntos i) a iii) de la mencionada disposición. Sin embargo, habida cuenta de la forma en que se presentan, y más en especial del hecho de que están incorporados a unos ordenadores portátiles importados, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si no conviene tener en cuenta el valor de los referidos sistemas para determinar el valor en aduana de dichos ordenadores, habida cuenta de la finalidad del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.

En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestión Planteada.

Con motivo de la importación de ordenadores en los que el vendedor ha instalado un sistema operativo, ¿debe sumarse, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero comunitario, al valor de transacción de dichos ordenadores el valor de los programas informáticos suministrados gratuitamente por el comprador al vendedor si su valor no está incluido en el valor de transacción?

4. Fallo:

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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

La misma regla se aplica en el caso de que las autoridades nacionales acepten como valor de transacción, de conformidad con el Derecho comunitario, el precio de una venta distinta de la celebrada por el comprador comunitario. En tal caso, se considerará «comprador», a efectos del artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Reglamento nº 2913/92, al comprador que haya celebrado esa otra venta.

5. Fundamentos de la sentencia:

El TJCE parte de la consideración de que la normativa comunitaria relativa a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios (sentencias de 6 de junio de 1990, *Unifert*, C-11/89, Rec. p. I 2275, apartado 35, y de 19 de octubre de 2000, *Sommer*, C-15/99, Rec. p. I 8989, apartado 25). El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por ello, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico.

El Tribunal de Justicia ha declarado, además, que un programa de ordenador es un bien económico inmaterial cuyos gastos de adquisición, cuando esté incorporado a una mercancía, deben considerarse parte integrante del precio pagado o por pagar por la citada mercancía y, por consiguiente, del valor de transacción (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 1991, *Brown Boveri*, C 79/89, Rec. p. I 1853, apartado 21).

Los referidos sistemas operativos son unos programas de ordenador que CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes taiwaneses, para que fueran instalados en el disco duro de los ordenadores durante su fabricación. No obstante, está acreditado que dichos programas tienen un valor económico unitario de 31 USD, que no fue incluido ni en el valor de la transacción entre los fabricantes taiwaneses y CCC ni en el valor de la transacción entre CCC y CCIC. El Tribunal considera que en dichas circunstancias se impone ajustar el valor de transacción.

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

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

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

... ○ ...