

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de A Coruña.
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 11 de Mayo de 2017

Asunto: C-59/16

Partes: The Shirtmakers BV y Staatsecretaris van Financiën

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Unión Aduanera — Código aduanero comunitario — Artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i) — Valor en aduana — Valor de transacción — Determinación — Concepto de “gastos de transporte” — Metodología de interpretación del Derecho de la UE (principios de aplicación uniforme y de igualdad)

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada.

Esta sentencia del TJUE aborda la interpretación del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en lo sucesivo, «Código aduanero» o CAC).

Se trata de una cuestión prejudicial que se planteó en el contexto de un litigio entre The Shirtmakers BV y el staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos) relativo a un requerimiento de pago de derechos de aduana adicionales, expedido por éste a The Shirtmakers con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, al entender que el suplemento facturado por el transitario debería haberse incluido en los gastos de transporte.

El origen del litigio tiene que ver con las importaciones realizadas por The Shirtmakers durante los años 2007 a 2009. Tal entidad importaba productos textiles procedentes de Asia, de suerte que durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 30 de junio de 2009, se presentaron en diversas ocasiones, en nombre y por cuenta de esta sociedad, declaraciones para el despacho a libre práctica de productos textiles. The Shirtmakers recurría a los servicios de un transitario que giraba bajo la razón de Fracht FWO BV (en lo sucesivo, «Fracht») para el transporte de productos

textiles hacia la Unión Europea, su almacenamiento en los Países Bajos y el cumplimiento de las formalidades de importación requeridas. Para transportar estos productos al territorio aduanero de la Unión, Fracht celebró, en su propio nombre, acuerdos con varias sociedades de transporte. Fracht expidió facturas a The Shirtmakers en las que recogía las cantidades que le habían sido facturadas por el transporte efectivamente realizado, aumentadas en una cantidad correspondiente a sus propios costes y su margen de beneficio, sin hacer distinción alguna entre estos distintos importes.

Los agentes de aduana, que efectuaron las declaraciones de aduana por cuenta de The Shirtmakers, tomaron en consideración, para determinar el valor en aduana, el precio efectivamente pagado o por pagar por los productos textiles, incrementado con los gastos facturados por las sociedades de transporte por haber efectivamente transportado tales productos. Sin embargo, la inspección aduanera de Países Bajos cuestionó tal método de valoración en el marco de un procedimiento donde se examinó la contabilidad del contribuyente (The Shirtmakers); la inspección neerlandesa consideró que se había fijado el valor en aduana en un importe demasiado reducido. A su juicio, el precio de compra debería haberse incrementado, de conformidad con el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, con los importes facturados por la propia Fracht a The Shirtmakers. Por este motivo, el inspector reclamó a The Shirtmakers que pagara los derechos de aduana adicionales que, a su juicio, adeudaba.

The Shirtmakers interpuso una demanda ante el Tribunal de Primera Instancia de Haarlem (Países Bajos) relativa a los requerimientos de pago de derechos de aduana que le habían sido dirigidos. Dado que su recurso fue desestimado, recurrió ante el Tribunal de Apelación de Ámsterdam, el cual refiriéndose al apartado 30 de la sentencia de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), consideró que los «gastos de transporte» mencionados en el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero comprenden todos los gastos, principales o accesorios, relacionados con el desplazamiento de las mercancías y, por consiguiente, desestimó el argumento invocado por el contribuyente en el sentido de que las cantidades vinculadas a la intervención de Fracht, incluidas en los importes que le habían sido facturados, no constituían gastos de transporte en el sentido de esta disposición.

La sentencia dictada por el Tribunal de Apelación de Ámsterdam fue impugnada ante el Tribunal Supremo de Países Bajos (Hoghe Raad), que planteó la cuestión prejudicial ante el TJUE poniendo de relieve a este respecto que el artículo 32, apartado 1, letra e), del Código aduanero está basado en el artículo 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y señalando igualmente que los transportistas efectivos transportaron los productos textiles por vía aérea o marítima al territorio aduanero de la Unión, por lo cual Fracht les abonó determinados importes que luego facturó al contribuyente (The Shirtmakers), añadiendo sus honorarios como remuneración por su intervención, pero sin que hiciera expresamente una distinción entre los gastos que los transportistas efectivos le habían facturado y los honorarios que eran la remuneración por su intervención.

En este sentido, el Hoghe Raad lo que termina preguntándose y planteando al TJUE radica en determinar si el concepto de «gastos de transporte», a los efectos del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero, comprende únicamente las cantidades facturadas por el transporte efectivo de las mercancías o también incluye los importes que los intermediarios facturan en concepto de remuneración por su intervención en la organización del transporte efectivo.

El Hoghe Raad razonó en la cuestión prejudicial que los gastos de transporte de las mercancías importadas por vía marítima, terrestre o aérea son gastos inherentes al transporte efectivo de estas mercancías, es decir, que necesariamente han sido causados por el transporte. Considera, por tanto, que estos gastos pueden distinguirse de los gastos relacionados con transacciones que, si bien están vinculadas con la realización efectiva del transporte, no son indispensables. Según el Hoghe Raad, esta tesis se ve corroborada por el compendio de textos sobre el valor en aduana, redactado por el Comité del Código aduanero (TAXUD/800/2002-FR), según el cual los honorarios equivalentes al 5 % de los gastos de transporte percibidos por la compañía aérea que ha efectuado el transporte, por

los servicios, prestados por ella, de cobro de los gastos al destinatario, no están incluidos en el artículo 32, apartado 1, letra e), del Código aduanero.

Sin embargo, el Hogue Raad entiende que, cuando el importador recurre, para la realización del transporte efectivo, a los servicios de un intermediario que, por este motivo, factura honorarios, cabría afirmar que el vínculo manifiesto con el transporte efectivo exige que todas las cantidades facturadas sean calificadas de gastos de transporte, de manera que esas cantidades deberían sumarse al precio de compra de las mercancías importadas. Además, este tribunal considera que, para determinar si el importe facturado por el prestador de servicios de transporte debe tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor en aduana, es preciso hacer una distinción en función del contrato que el importador haya celebrado. Así pues, en el marco de un contrato de transporte de mercancías en el sentido del artículo 8:20 del Código Civil, tal prestador de servicios puede obligarse frente al comprador a transportar las mercancías al territorio de la Unión, sin que el comprador sepa si será el propio prestador u otro operador el que realizará el transporte. En tal caso, según el tribunal remitente, la totalidad de los importes facturados por el prestador de servicios al comprador debería calificarse de gastos de transporte y añadirse al precio de compra de las mercancías importadas. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente estima que, si se trata de un contrato de expedición en el sentido del artículo 8:60 del Código Civil, según el cual el prestador de servicios se compromete a desempeñar un papel de intermediario o a organizar el transporte, los honorarios que sirven para remunerar su actividad podrían no ser «gastos de transporte» en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo de los Países Bajos decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

«¿Debe interpretarse el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero en el sentido de que deben entenderse por “gastos de transporte” los importes facturados por los transportistas efectivos de las mercancías importadas, aun en el caso de que dichos transportistas no hayan facturado directamente esos importes al comprador de las mercancías importadas, sino a otro operador que ha celebrado los contratos de transporte con transportistas efectivos por cuenta del comprador de las mercancías importadas y que, por su intermediación en la ejecución del transporte, ha facturado unos importes más elevados al comprador?»

2. Comentario

El TJUE centró el análisis de la cuestión prejudicial planteada en la **interpretación** del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC, en particular si el concepto de «gastos de transporte», a efectos de esta disposición, comprende o no el suplemento facturado por el transitario al importador, equivalente a su margen de beneficio más los costes en que haya incurrido, por sus servicios prestados en la organización del transporte de las mercancías importadas al territorio aduanero de la Unión.

El punto de partida del razonamiento adoptado por el TJUE en esta sentencia pivota sobre la circunstancia de que el concepto de «gastos de transporte» no está definido en el Código aduanero y que éste no contiene remisión alguna al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y alcance. A este respecto, en primer lugar, el TJUE trajo a colación su reiterada jurisprudencia sobre interpretación normativa con arreglo a los principios de aplicación uniforme del Derecho de la Unión y del propio principio de igualdad; tales principios requieren que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (sentencias de 3 de septiembre de 2014, Deckmyn y Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, apartado 14, y de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Una vez establecido tal punto de partida de metodología interpretativa del Derecho de la UE, el TJUE extrajo consecuencias para el caso concreto. En particular, el Tribunal de Justicia indicó que el concepto de «gastos de transporte» del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero debe, por un lado, considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión y, por otro, interpretarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa en cuestión y el contexto en el que se inscribe dicha disposición.

A continuación, el TJUE observó que, en la sentencia de 6 de junio de 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), ya se interpretó tal concepto, que figuraba en el artículo 8, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, cuyo contenido se reproduce en el artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC. Así, en el apartado 30 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que la «expresión “gastos de transporte” comprendía todos los gastos, independientemente de que sean principales o accesorios, vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la [Unión]». También se declaró en tal sentencia que los «gastos de sobreestadia, que son la indemnización establecida en provecho del armador por el contrato de transporte marítimo, y están destinados a compensar los retrasos sufridos en la carga del buque, deben considerarse comprendidos en el concepto de “gastos de transporte”».

El TJUE trajo a colación la posición del Gobierno neerlandés y la Comisión europea, que defendían que, por una parte, se desprende del apartado 30 de la sentencia de 6 de junio de 1990 Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237) y concretamente del empleo por el Tribunal de Justicia de los términos «todos» y «principales o accesorios» que el concepto de «gastos de transporte» debe interpretarse en un sentido amplio; y por otra parte, que el criterio determinante que los gastos deben cumplir para ser considerados «gastos de transporte», a los efectos del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del CAC, consiste en que estén vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión, independientemente de la cuestión de si tales gastos son inherentes al transporte efectivo de estas mercancías o si son necesarios a tal efecto.

De acuerdo con tal argumentación, el TJUE puso de relieve que los «gastos de transporte» en el sentido de la disposición antes mencionada no se limitan necesariamente a los importes facturados por los transportistas que efectúan por sí mismos el transporte de las mercancías importadas. Las cantidades facturadas por otros prestadores de servicios, como los transitarios, pueden constituir tales gastos si están vinculadas al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión.

En la medida en que, en el asunto principal, el suplemento facturado por el transitario (Fracht) al importador (The Shirtmakers) corresponde a gastos en los que aquél incurrió por la organización del transporte de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión y a su margen de beneficio, el TJUE consideró que este suplemento está vinculado al desplazamiento de esas mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, esos gastos son gastos de transporte en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero.

Finalmente, el TJUE destacó que la interpretación formulada resultaba conforme con la finalidad perseguida por la normativa de la Unión relativa a la fijación del valor en aduana. En efecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, esta normativa pretende establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencia de 19 de marzo de 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, apartado 20 y jurisprudencia citada). Reforzando su interpretación el TJUE añadió que, a diferencia de lo que el Hogue Raad parecía sugerir, el concepto de «gastos de transporte» en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero no puede depender del tipo de contrato, definido por el Derecho nacional, al que pertenezca el contrato en cuestión que se haya celebrado entre el importador y el transitario, puesto que dicho concepto constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión. Asimismo, el TJUE limitó el valor interpretativo derivado de la conclusión n.º 8 del compendio de textos sobre el valor en aduana (TAXUD/800/2002-FR), invocada por el órgano jurisdiccional remitente, señalándose

que no puede desvirtuar la conclusión que figura en el apartado 24 de la sentencia dictada, ya que la situación a la que es aplicable aquella conclusión se refiere a un servicio específico, el cobro de los gastos de transporte, que no es objeto de debate en el caso analizado.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

“El artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «gastos de transporte», a efectos de esta disposición, comprende el suplemento facturado por el transitario al importador, equivalente a su margen de beneficio más los costes en que haya incurrido, por sus servicios prestados en la organización del transporte de las mercancías importadas al territorio aduanero de la Unión Europea”.

