

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 10 de septiembre de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Código aduanero de la Unión — Reglamento (UE) n.º 952/2013 — Artículo 71, apartado 1, letra b) — Valor en aduana — Importación de productos electrónicos equipados con un programa informático»

En el asunto C-509/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania), mediante resolución de 6 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de julio de 2019, en el procedimiento entre

BMW Bayerische Motorenwerke AG

y

Hauptzollamt München,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský y N. Wahl (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BMW Bayerische Motorenwerke AG, por el Sr. U. Möllenhoff, Rechtsanwalt;
- en nombre del Hauptzollamt München, por el Sr. G. Rittenauer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. E. Toutain y la Sra. A.-L. Desjonquères, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Clotuche-Duvieusart y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 71, apartado 1, letra b) del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»).

2 Dicha petición se presentó en el contexto de un litigio entre BMW Bayerische Motorenwerke AG (en lo sucesivo, «BMW») y el Hauptzollamt München (Oficina principal de aduanas de Múnich, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina principal de aduanas») relativo a la toma en consideración, en concepto de valor en aduana, de los costes de desarrollo de programas informáticos, suministrados gratuitamente por el

comprador al productor, para su utilización en la producción y en la venta para la exportación de la mercancía.

Marco jurídico

3 El artículo 70 del código aduanero, relativo al método de valoración en aduana basado en el valor de transacción, establece en su apartado 1:

«La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.»

4 El artículo 71 de dicho código, titulado «Elementos del valor de transacción», dispone:

«1. Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con: [...]

b) el valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas;

ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas;

iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y

iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; [...]

2. Cualquier elemento que se sume al precio realmente pagado o por pagar, de conformidad con el apartado 1, se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.

3. Al determinar el valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio realmente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

5 BMW fabrica vehículos que contienen unidades de control. Estas últimas proceden de distintos países terceros y se asemejan a un sistema de a bordo que controla los dispositivos físicos dentro de los vehículos.

6 BMW ha desarrollado por sí misma —o ha encargado a empresas de la Unión Europea su desarrollo— un programa informático que garantiza una comunicación fluida de las aplicaciones y de los sistemas de un vehículo y que es necesario para realizar diversas operaciones técnicas, de las que se encarga la unidad de control del vehículo. Al ser propietaria del programa informático, BMW no está obligada a pagar canon alguno por este último.

7 Este programa se pone gratuitamente a disposición de los fabricantes de unidades de control. Estos lo utilizan para efectuar una prueba de funcionamiento antes de la entrega de las unidades de control. El informe de prueba demuestra que la interacción entre la unidad de control y el programa informático se realiza correctamente. Permite, asimismo, determinar si se han producido errores en la entrega, durante el transporte o durante la implementación del programa informático. Todo el procedimiento es objeto de contratos entre BMW y los fabricantes de unidades de control.

8 BMW importa y pone en libre circulación en la Unión las unidades de control, que incluyen el programa informático instalado en estas últimas fuera de la Unión por el fabricante.

9 Con ocasión de un control aduanero efectuado por la Oficina principal de aduanas, se puso de manifiesto que BMW indicaba, en concepto de valor en aduana de las unidades de control importadas, el precio pagado a los fabricantes de unidades de control, que no incluía los costes de desarrollo del programa informático. Considerando que estos debían incluirse en el valor en aduana, la Oficina principal de aduanas, mediante resolución de 25 de septiembre de 2018, estableció, por medio de una liquidación de derechos de importación, una deuda aduanera por un importe de 2 748,08 euros por las mercancías despachadas a libre práctica en enero de 2018.

10 BMW interpuso un recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

11 En estas circunstancias, el Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania), al albergar dudas en cuanto a la interpretación del artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, en relación con la inclusión de los costes de desarrollo de programas informáticos y, en su caso, en cuanto a la necesidad de tener en cuenta las disposiciones contractuales que vinculan al importador con el productor, para determinar el inciso del artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero que debía tenerse en cuenta a efectos de la corrección en el caso de autos del valor en aduana, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia **la siguiente cuestión prejudicial:**

«¿Deben los costes de desarrollo de programas informáticos producidos en la Unión Europea que el comprador suministra gratuitamente al vendedor y que se instalan en la unidad de control importada añadirse al valor de transacción de la mercancía importada conforme al artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, si dichos costes no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que permite, para determinar el valor en aduana de una mercancía importada, añadir al valor de transacción de esta el valor económico de un programa informático producido en la Unión y puesto gratuitamente por el comprador a disposición del vendedor establecido en un país tercero.

13 Con carácter preliminar, procede recordar que, tanto del tenor literal de los artículos 70, apartado 1, y 71, apartado 1, del código aduanero, como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se desprende que 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. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico. De esta manera, si bien el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana, dicho precio es un factor que debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (sentencia de 20 de junio de 2019, *Oribalt Rīga*, C-1/18, EU:C:2019:519, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada).

14 En primer lugar, procede señalar que el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero obliga a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas el valor de determinados productos o servicios suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precio reducido, y utilizados en la producción o venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en dicho precio.

15 Así pues, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en el litigio del que conoce, concurren los requisitos establecidos en el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, evaluando si el valor económico del programa informático debe añadirse al valor de transacción de las unidades de control, para reflejar el valor en aduana de estas. Por tanto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar si el hecho de que estos programas informáticos permitan, por una parte, comprobar el funcionamiento de las unidades de control y, por otra, averiguar si se han producido errores en la entrega, durante el transporte o durante la implementación de estos programas, puede conferir a las unidades de control un valor real superior a su valor de transacción.

16 En segundo lugar, no puede acogerse la alegación de que el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero no es aplicable a este litigio porque los programas informáticos no figuran en la enumeración contemplada en el artículo 71, apartado 1, letra b), incisos i) a iv), del código aduanero, mientras que el apartado 3 de ese mismo artículo limita las posibilidades de corrección del valor en aduana únicamente a los elementos previstos en dicho artículo.

17 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de desestimar la alegación de que los programas informáticos no están comprendidos en ninguna de las categorías que pueden ser objeto de un ajuste del valor en aduana, al considerar que, al

importar ordenadores en los que el vendedor ha instalado un programa informático que contiene uno o varios sistemas operativos puestos a su disposición de forma gratuita por el comprador, para determinar el valor en aduana de dichos ordenadores deberá añadirse al valor de transacción de estos el valor del citado programa, cuando este último no haya sido incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar (véase, en ese sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, apartados 23, 24 y 37).

18 Por lo tanto, es irrelevante, a efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía importada, que el producto cuyo valor debe añadirse sea un bien inmateral, como un programa informático. En efecto, del tenor de esta disposición, que remite expresamente a los «productos» o a los «servicios», se desprende que su ámbito de aplicación no se limita a los bienes materiales.

19 Así, contrariamente a lo que sostiene la demandante en el litigio principal, el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), del código aduanero, que abarca «los materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas», no puede interpretarse en el sentido de que excluye a los bienes inmateriales. Tal exclusión no resulta ni del tenor del artículo 71, apartado 1, letra b), ni de la sistemática de dicha disposición. Conforme a esta última, el valor en aduana de las mercancías importadas se completará con el valor de los productos, pero también con el de los servicios que reúnan las condiciones establecidas en la citada disposición. Una interpretación como la propuesta por la demandante en el litigio principal llevaría no solo a limitar las eventuales correcciones del valor en aduana únicamente a la situación contemplada en el inciso iv) de dicha disposición cuando se trate de añadir el valor de un servicio, sino también a tener por objeto únicamente los servicios que, por una parte, se consideren «trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis» y, por otra, que sean «necesarios para la producción de las mercancías importadas». No puede admitirse tal interpretación, ya que los bienes inmateriales pueden ser objeto tanto del artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), como del artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero.

20 Además, a la hora de determinar si un programa informático está comprendido en el inciso i) o en el inciso iv) del apartado 1 de dicho artículo 71, la conclusión n.º 26 del Compendio de textos sobre el valor en aduana establecido por el Comité del código aduanero, a que se refiere el artículo 285 de este código, distingue, por una parte, las prestaciones intelectuales necesarias para la fabricación de la mercancía, que están comprendidas en el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv, del código aduanero, y, por otra, los elementos inmateriales incorporados a las mercancías importadas para su funcionamiento y que no son necesarios para su producción. No obstante, según el Comité del código aduanero, estos últimos forman parte integrante de los productos finales, dado que están conectados o incorporados a ellos y hacen posible su funcionamiento o lo mejoran. Además, añaden una nueva funcionalidad y contribuyen así sensiblemente al valor de las mercancías importadas. Por lo tanto, según el Comité del código aduanero, están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), de dicho código.

21 Pues bien, aunque las conclusiones del Comité del código aduanero carecen de fuerza vinculante, constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del código aduanero por las autoridades aduaneras de los Estados miembros, y

pueden considerarse, en cuanto tales, elementos válidos para la interpretación de dicho código (sentencia de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, apartado 45 y jurisprudencia citada).

22 En tercer lugar, es preciso subrayar que, si bien el Tribunal de Justicia ha podido tener en cuenta los contratos que vinculan a un importador de la Unión con un productor tercero, lo ha hecho con el fin de apreciar la condición de «comprador» (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, apartado 29). En cambio, no puede admitirse que las partes puedan invocar disposiciones contractuales para limitar las posibilidades de corrección previstas en virtud del artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, so pena de ignorar la jurisprudencia según la cual el valor en aduana debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (sentencia de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, apartado 30 y jurisprudencia citada). En consecuencia, la corrección, con arreglo al artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, del valor en aduana de una mercancía importada se basa en criterios objetivos y no puede resultar afectada por disposiciones contractuales.

23 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que permite, para determinar el valor en aduana de una mercancía importada, añadir al valor de transacción de esta el valor económico de un programa informático producido en la Unión y puesto gratuitamente por el comprador a disposición del vendedor establecido en un país tercero.

Costas

24 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Octava) declara:

El artículo 71, apartado 1, letra b), del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que permite, para determinar el valor en aduana de una mercancía importada, añadir al valor de transacción de esta el valor económico de un programa informático producido en la Unión Europea y puesto gratuitamente por el comprador a disposición del vendedor establecido en un país tercero.