

Asunto C-509/19

Procedimiento prejudicial

Fecha de presentación:

4 de julio de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

6 de junio de 2019

Parte demandante:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Parte demandada:

Hauptzollamt München

[omissis]

Finanzgericht München

Resolución

En el litigio entre

BMW Bayerische Motorenwerke AG
[omissis]

demandante

y

Hauptzollamt München
[omissis]

demandada

por

derechos aduaneros (recurso directo)

la Sala Decimocuarta del Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania) [*omissis*],

tras la vista celebrada el 6 de junio de 2019, ha resuelto:

A. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

¿ 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 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 L 269/1 de 10 de octubre de 2013), si dichos costes no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada?

B. Se suspende el procedimiento hasta tanto recaiga la resolución del Tribunal de Justicia sobre la cuestión prejudicial planteada.

[*omissis*]

1. Antecedentes de hecho

La demandante importó unidades de control de diferentes productores de terceros países e hizo que las mercancías fueran despachadas a libre práctica. En el transcurso de una inspección aduanera, la Hauptzollamt (Oficina de aduanas principal; en lo sucesivo, «HZA») apreció que la demandante había suministrado gratuitamente componentes de programas informáticos estándar a los proveedores de terceros países que habían instalado dichos programas informáticos en las unidades de control importadas. Los programas informáticos se facilitan en un portal de la demandante y los fabricantes en terceros países los obtienen descargándolos. Han sido desarrollados en la UE por empresas contratadas o por la propia demandante y son propiedad de esta. No tuvo que pagar cánones ni derechos de licencia por los programas informáticos.

Los programas informáticos, que deben garantizar la comunicación fluida de los sistemas y las aplicaciones en un vehículo motorizado, son necesarios para llevar a cabo diversas operaciones técnicas que la unidad de control debe asumir durante el uso del vehículo. Conforme a los acuerdos alcanzados con la demandante, antes de entregar las unidades de control los proveedores deben realizar una prueba de funcionamiento. El acta de ensayo que se redacta a continuación debe documentar que no hay incidencias en la interacción entre la unidad de control y los programas informáticos. Sin dicha prueba de funcionamiento por el proveedor, no se podría comprobar si los eventuales errores fueron causados durante la entrega, en el transporte o en el marco de la implementación de los programas informáticos.

Todo el procedimiento es objeto de los contratos con los productores en terceros países y no solo garantiza la funcionalidad del equipamiento importado, sino que también es parte del proceso de garantía de calidad y sirve para garantizar derechos de responsabilidad por defectos.

En las declaraciones en aduana, los costes de desarrollo de los programas informáticos no se incluyeron en el valor en aduana.

Tras la inspección aduanera, la HZA concluyó que el valor en aduana debía ser completado con los costes de desarrollo de los programas informáticos de conformidad con el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), del código aduanero y mediante liquidación de derechos de importación de 25 de septiembre de 2018 liquidó una deuda aduanera total de 2 748,08 euros, por las mercancías despachadas a libre práctica en enero de 2018. Contra dicha liquidación la demandante interpuso un recurso directo que la HZA consintió el 23 de octubre de 2018 [*omissis*].

La demandante alega que este problema podría resolverse fácilmente si el régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo fuera accesible a los programas informáticos. Afirma que a este respecto existe una laguna en la normativa aduanera que afecta a los componentes adicionales que no sean considerados mercancía.

Expone que las disposiciones aplicables del código aduanero provienen de una época en que no había o eran muy infrecuentes los programas informáticos ya instalados. Aduce que por ello se adhiere a la opinión defendida en el fondo por la Comisión en la petición de decisión prejudicial «Compaq» (véase [*omissis*] [sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], apartado 24), de que no era aplicable el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero y que no debía efectuarse el ajuste previsto en el mismo.

Argumenta que no desconoce que la opinión de la Comisión no fue acogida en la citada sentencia del Tribunal de Justicia. Aun así, el Tribunal de Justicia no decidió en dicho asunto en virtud de qué inciso del artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero podría completarse el valor en aduana con los costes de desarrollo de los programas informáticos que sean componentes adicionales. Considera que si los programas informáticos están comprendidos por el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, no cabría considerar completar el valor en aduana, pues los programas informáticos no han sido realizados fuera de la Unión.

La demandante pretende que se anule la liquidación de derechos de importación que dictó la HZA el 25 de septiembre de 2018.

La HZA pretende que se desestime la demanda.

Considera que aunque el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero comprende los componentes adicionales inmateriales, de ellos se distinguen aquellos componentes adicionales inmateriales integrados en la mercancía importada para el funcionamiento de la misma, por ejemplo el programa de lavado de una lavadora o los programas de un ordenador de a bordo en un automóvil. Sostiene que a diferencia de cuanto ocurre, por ejemplo, con una patente, un modelo o un diseño, un elemento inmaterial no es un requisito directamente necesario para la creación de la mercancía importada. Opina que aunque los programas informáticos fueron transformados en la UE, no están comprendidos por el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero porque no eran necesarios para la producción de las unidades de control importadas.

Entiende que los componentes adicionales inmateriales son elementos integrantes de la mercancía final, dado que están unidos a esta, mejoran su funcionalidad o incluso le añaden una nueva funcionalidad y, en consecuencia, contribuyen al valor de la mercancía importada en una medida nada desdeñable. Por lo tanto, así afirma, es también importante el objeto de la entrega que las partes contratantes hayan convenido. Un ordenador con un sistema operativo que el comprador ha aportado como componente adicional estará incompleto sin dicho sistema operativo. Afirma que la situación es diferente en este asunto, pues los programas informáticos no eran necesarios para la producción de las unidades de control, pues añadir o retirar los programas informáticos no tiene como efecto un cambio en [el equipamiento]. Esto significa, a su juicio, que solamente queda completar el valor en aduana conforme al artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), del código aduanero.

[omissis]

2. Pertinencia de las cuestiones prejudiciales

En este litigio es determinante si el precio pagado por la demandante por las mercancías importadas de un tercer país (equipos de control con programas informáticos instalados) debe considerarse el valor de transacción o si con los costes de desarrollo de los programas informáticos producidos en la UE, instalados en el tercer país, que al vendedor de los equipos de control le fueron suministrados de forma gratuita, debe completarse el precio de conformidad con el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero.

3. Derecho de la Unión aplicable

El artículo 70, apartado 1, del código aduanero tiene el siguiente tenor:

«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.[»]

En el artículo 71, apartado 1, del código aduanero se establece lo siguiente:

«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:

- a) [...]
- 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;

a) a e) [...] [»]

El artículo 71, apartado 3, del código aduanero presenta el siguiente tenor:

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

4. Cuestión prejudicial

El órgano jurisdiccional remitente tiende a adherirse a la opinión de los Gobiernos neerlandés y alemán o del Gobierno del Reino Unido (véase [*omissis*] [sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], apartado 34), conforme a la cual los programas informáticos en cuestión están comprendidos por el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero como «trabajos de ingeniería» o «de desarrollo», de modo que no habría que completar el precio con dichos costes, si han sido realizados en la UE.

En efecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la normativa de la Unión en materia de valor en aduana 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 valor económico real de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tengan un valor económico (véase, en este sentido [*omissis*] [sentencia de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]).

Conforme al artículo 70 del código aduanero, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 71 del código aduanero [que corresponde al artículo 32 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006).

En este caso, la demandante acordó con los vendedores en terceros países de la mercancía controvertida un precio en que basó la declaración del valor en aduana. Los programas informáticos los suministró gratuitamente al vendedor y, por tanto, al fabricante de los equipos de control importados posteriormente. En consecuencia, es incontrovertido que el valor de los programas informáticos no está incluido en el precio de los equipos de control terminados.

El coste de adquisición no es reflejado acertadamente por el precio realmente pagado en el sentido del artículo 70 del código aduanero, entre otros cuando bienes y servicios han sido suministrados por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y son utilizados en la producción y venta de las mercancías, de modo que por ese motivo hay que asumir que los costes de producción de la mercancía y, por tanto, el precio son inferiores por un importe equivalente al valor de dichos bienes y servicios [*omissis*].

El artículo 71 del código aduanero precisa los elementos que deben sumarse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas para determinar su valor en aduana. La disposición contiene una regulación taxativa. Conforme al artículo 71, apartado 3, del código aduanero, al precio realmente pagado o por pagar no se le puede sumar ningún otro elemento distinto a los mencionados en dicha disposición. Por lo tanto, si determinados costes de adquisición, que se hayan devengado además del precio realmente pagado o por pagar, no encajan en los supuestos de sumas admitidas, se aplicará el valor de transacción determinado de conformidad con el artículo 70 del código aduanero.

En consecuencia, es necesario aclarar si el coste de los programas informáticos desarrollados en este caso en la UE se corresponde con alguna categoría de componente adicional contemplada en los incisos i) a iv) del artículo 71 del código aduanero, pues es incontrovertido que no se ha incurrido en cánones ni

derechos de licencia por los programas informáticos que pudieran sumarse conforme al artículo 71, apartado 1, letra c), del código aduanero.

Por tanto, en este litigio, habría que considerar una suma al valor de transacción, con arreglo al artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), o con arreglo al artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero. Al contrario de lo que sucedía en el caso de la petición remitida desde los Países Bajos y resuelta por el Tribunal de Justicia en 2006 (véase [omissis] [sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), en este asunto es decisivo si los costes de desarrollo de los programas informáticos se incluyen en la expresión de «trabajos de ingeniería, de desarrollo, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas» o si deben considerarse «materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas», pues en este caso el coste de desarrollo de los programas informáticos se ha ocasionado en la Unión.

El Tribunal de Justicia no tuvo que abordar esta delimitación en [omissis] [la sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], pues los programas informáticos (sistema operativo) que en aquel asunto fueron suministrados gratuitamente al vendedor fueron adquiridos por el comprador en EEUU, de modo que el valor de los programas informáticos debía sumarse independientemente de que tuvieran la consideración de «trabajos de ingeniería, de desarrollo, necesarios para la producción de las mercancías importadas» o de «materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas».

A la hora de realizar esta delimitación de los componentes adicionales se observa que una disposición [inciso i)] atiende a componentes adicionales que son objetos (materiales, componentes y partes) y la otra a los componentes adicionales intelectuales (inmateriales) (por ejemplo, trabajos de ingeniería, de desarrollo) [inciso iv)].

Si se asume, como hace la administración, que los componentes adicionales consistentes en materiales también pueden incluir componentes inmateriales, algo dudoso si nos ceñimos al tenor de la disposición, la delimitación deberá atender a si los trabajos de ingeniería, de desarrollo, fueron necesarios para la producción de las mercancías importadas.

En ese caso, el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero podría comprender aquellos componentes adicionales inmateriales que son suministrados al vendedor de las mercancías importadas, como los conocimientos técnicos de producción, el diseño o los costes de desarrollo de los programas informáticos cuando sean realmente necesarios para la producción de las mercancías importadas.

A tal efecto es decisivo a qué objeto de suministro se atiende y cuáles son trabajos de ingeniería o de desarrollo que son necesarios para su producción. Como

correctamente indica la propia HZA, para ello solamente puede ser determinante cuál fue el objeto de suministro que era la base para las partes contratantes o qué acordaron.

Son el objeto de las importaciones y la base del acuerdo de la demandante con sus vendedores las entregas de equipos de control con programa de control instalado. A tal efecto, para la compraventa entre la demandante y el vendedor era esencial que los programas informáticos ya fueran instalados en el tercer país. El test de funcionalidad, debido contractualmente, forma parte del proceso de producción. Solo a través de esta operación, incluyendo el uso de la tecnología deseada, se garantizó la funcionalidad y la utilidad de los equipos de control para la demandante.

Si el concepto de complemento adicional intelectual es interpretado del modo descrito, esto se ajustaría a la finalidad de la disposición, consistente en privilegiar los logros intelectuales imputables a la economía del país importador (aquí, la Unión), frente a los logros imputables a un tercer país. También tiene en cuenta el hecho de que, en el caso de los componentes adicionales intelectuales, estos no se pueden admitir en el régimen de perfeccionamiento pasivo, a diferencia de lo que ocurre con materiales, componentes y partes que sean componentes adicionales (véase artículo 256 del código aduanero). Al hacerlo, son equiparados los componentes adicionales intelectuales y los materiales que tengan su origen en la Unión Europea.

[*omissis*]