

Asunto C-75/20

Petición de una decisión prejudicial

Fecha de presentación:

13 de febrero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)

Fecha de la resolución de remisión:

29 de enero de 2020

Demandante y recurrente:

Lifosa AB

Demandado y recurrido:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS
(Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania)

RESOLUCIÓN

29 de enero de 2020

Vilna

Una sala del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), [...] [composición de la sala]

en sesión celebrada con arreglo al procedimiento de apelación por escrito, ha examinado el recurso interpuesto por la demandante, la sociedad anónima Lifosa, contra la resolución del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) dictada el 28 de noviembre de 2017 en el marco del procedimiento contencioso-administrativo relativo a la

demanda interpuesta por la sociedad anónima Lifosa contra el demandado, el Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento de Aduanas del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania) [terceros interesados: Kauno teritorinė muitinė (Oficina de Aduanas de Kaunas) y la sociedad de responsabilidad limitada Transchema] dirigida a la anulación de una decisión y de un acta de inspección.

Antecedentes de hecho y de Derecho

I.

1. El presente asunto tiene por objeto una controversia en materia fiscal entre la demandante, la sociedad anónima Lifosa (en lo sucesivo, «demandante» o «Sociedad»), y el demandado, el Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento de Aduanas del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «demandado» o «Departamento»), en relación con el acta de inspección n.º 7KM320012M levantada por la Oficina de Aduanas de Kaunas de 9 de febrero de 2017 (en lo sucesivo, «Acta»), en virtud de la cual, entre otras cosas, se ajustó el valor en aduana de mercancías importadas declarado por la demandante.

Marco jurídico. Derecho de la Unión

2. El artículo 29, apartados 1 y 3, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1) (en lo sucesivo, «Código aduanero comunitario») dispone:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que: [...] b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración [...]

3. a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de este, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. El pago no tendrá que hacerse necesariamente en efectivo; podrá efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y directa o indirectamente.»

3. El artículo 32, apartados 1 a 3, del Código aduanero comunitario establece, en particular:

- «1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas: [...] e) i) los gastos de transporte [...] de las mercancías importadas [...] hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.
2. Cualquier elemento que según el presente artículo se suma al precio efectivamente pagado o por pagar se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.
3. Para la determinación del valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo.»
4. Según el artículo 164, letra c) del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1) «a efectos de la aplicación de la letra e) del apartado 1 del artículo 32 [...] del Código [aduanero comunitario]: [...] cuando el transporte se realice gratuitamente o por cuenta del comprador, se incluirán en el valor en aduana los gastos de transporte hasta el lugar de introducción, calculados según la tarifa habitualmente aplicada a los mismos modos de transporte».
5. De conformidad con el artículo 70 («Método de valoración en aduana basado en el valor de transacción») 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 de la Unión»):
- «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.
2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.
3. El valor de transacción se aplicará siempre que se cumplan todas las condiciones siguientes: [...] b) que ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse [...]
- »
6. A tenor del artículo 71 («Elementos del valor de transacción») del Código aduanero de la Unión:
- «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:

[...] e) los siguientes costes hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión: i) los gastos de transporte [...] de las mercancías importadas [...].

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.»

7. El artículo 138 («Gastos de transporte») del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 558), establece en su apartado 3 que «si el transporte es gratuito o lo proporciona el comprador, los gastos correspondientes que se incluyan en el valor en aduana de las mercancías se calculará con arreglo a la tarifa general que suele aplicarse a los mismos modos de transporte».

Hechos

8. La demandante es una sociedad anónima establecida en Lituania que se dedica, entre otras cosas, a la fabricación de fertilizantes. En virtud de un contrato celebrado el 23 de septiembre de 2011, entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de octubre de 2016 la demandante adquirió a la sociedad de responsabilidad limitada Transchema («Transchema UAB») e importó en el territorio aduanero de la Unión diversas cantidades de ácido sulfúrico técnico (en lo sucesivo, «mercancías controvertidas») fabricado por la empresa bielorrusa Naftan OAO (en lo sucesivo, «Fabricante»).
9. Para cada adquisición se celebró un contrato complementario en virtud del cual, entre otras cosas, se convenía un precio específico y se disponía que la entrega/adquisición debía realizarse con arreglo a uno de los términos comerciales internacionales acuñados por la Cámara de Comercio Internacional («Incoterms 2000»), en particular DAF Bielorrusia-Lituania [...], que entraña, entre otras cosas, que el proveedor (vendedor) debe correr con todos los gastos relativos al transporte de la mercancía hasta el lugar de destino.
10. Asimismo, ha quedado acreditado en el presente procedimiento que Transchema UAB adquirió las mercancías controvertidas al Fabricante, que las entregó con arreglo al término DAF (Bielorrusia-Lituania), trasladándolas desde su planta ubicada en el territorio de Bielorrusia hasta el paso fronterizo situado en Gudogai.
11. El valor en aduana de las mercancías controvertidas importadas que la demandante indicó en las declaraciones presentadas estaba compuesto por los

importes realmente pagados o por pagar por la demandante por esas mercancías, que se correspondían con los importes indicados en las facturas a efectos de IVA extendidas por Transchema UAB.

12. Al cabo de una inspección, la Oficina de Aduanas de Kaunas levantó el 9 de febrero de 2017 la Acta, en la que ajustó el valor en aduana de las mercancías controvertidas declarado por la demandante para incluir los gastos del transporte de las citadas mercancías realizado fuera del territorio aduanero de la Unión (Comunidad). A consecuencia de ello, se practicó una liquidación a la demandante por un importe adicional de 25 876 euros en concepto de derechos de aduana, de 412 euros en concepto de intereses de demora devengados por los derechos de aduana, de 187 152 euros en concepto del impuesto sobre el valor añadido por la importación y de 42 492 euros en concepto de intereses de demora devengados por dicho impuesto, y además se le impuso una sanción de 42 598 euros (20 %).
13. La autoridad tributaria local adoptó dicha decisión al considerar que el valor en aduana de las mercancías controvertidas que la demandante había declarado era inferior a los gastos de su transporte dentro del territorio de Bielorrusia efectivamente soportados por el Fabricante para trasladar las mercancías por ferrocarril desde la planta de su propiedad hasta el paso fronterizo entre la República de Bielorrusia y la República de Lituania.
14. La demandante recurrió la decisión de la autoridad tributaria local ante el Departamento, que, mediante decisión de 25 de mayo de 2017 [...], ratificó los importes adicionales liquidados mediante el Acta.
15. Al no estar de acuerdo con la decisión del demandado, la demandante presentó una demanda ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna), en la que alegó, entre otras cosas, que:
 - 15.1. los gastos del transporte controvertidos fueron sufragados por el Fabricante con arreglo a lo dispuesto en el contrato y estaban incluidos en el precio que Transchema UAB abonó por las mercancías;
 - 15.2. el precio de las mercancías controvertidas se determinó basándose en los siguientes elementos objetivos: (1) el ácido sulfúrico técnico es un subproducto del proceso de fabricación del Fabricante; (2) el Fabricante no puede almacenar o tratar ese producto (ácido sulfúrico técnico), y (3) la recuperación del citado producto generaría unos costes muy elevados, es decir, que pese a que el precio de la mercancía no cubra todos los gastos de su transporte soportados por el Fabricante, el precio es razonable y resulta beneficioso desde el punto de vista económico para el Fabricante, dado que el importe del impuesto ecológico que aplica la República de Bielorrusia y que debería abonarse para recuperar las mercancías controvertidas sería superior al importe del valor en aduana declarado y a los gastos de transporte.

16. Mediante sentencia de 28 de noviembre 2017, el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) desestimó la demanda de la Sociedad por infundada. En consecuencia, la demandante interpuso recurso ante el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania).

Fundamentos

II.

17. En el presente asunto se suscitan dudas sobre la interpretación de los artículos 29, apartado 1, y 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero comunitario y de los artículos 70, apartado 1, y 71, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero de la Unión. Por consiguiente, resulta necesario plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») [...] [referencia al Derecho nacional].
18. Más concretamente, en el presente asunto se plantea si las citadas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que el valor (en aduana) de transacción debe ajustarse para incluir todos los gastos efectivamente soportados por el Fabricante para transportar la mercancía al lugar por donde se introducen en el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad) cuando, como ocurre en este caso, (1) con arreglo a las condiciones de entrega («Incoterms 2000» — DAF) el Fabricante ha asumido la obligación de sufragar esos gastos y (2) los mencionados gastos de transporte exceden del precio convenido y realmente pagado (por pagar) por el comprador, pero (3) el precio realmente pagado (por pagar) por el comprador se corresponde con el valor real de la mercancía, aunque sea insuficiente para cubrir todos los gastos de transporte soportados por el Fabricante.

Observaciones preliminares

19. En el presente asunto, nada indica que el Fabricante asumiera la obligación de transportar las mercancías controvertidas de forma gratuita al lugar por donde se introdujeron en el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad) es decir, que el precio de venta convenido no incluyera los gastos de transporte. Sin embargo, los elementos recogidos en los autos confirman de forma objetiva que los gastos realmente soportados por el Fabricante para transportar las citadas mercancías hasta ese lugar fueron superiores al precio pagado por el comprador, en el sentido del artículo 29, apartado 3, letra a), del Código aduanero comunitario y del artículo 70, apartado 2, del Código aduanero de la Unión. Dado que, como se ha indicado anteriormente, las mercancías se entregaron con sujeción a unas condiciones que implicaban que el Fabricante era responsable del pago de todos los gastos de transporte, la demandante y/o Transchema UAB no estaban obligadas a contribuir a los gastos que excedieran del mencionado precio.

20. Es preciso destacar que la autoridad tributaria no cuestiona que el valor en aduana de las mercancías controvertidas tuviera que calcularse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 del Código aduanero comunitario y en el artículo 70 del Código aduanero de la Unión, es decir, aplicando el método del valor de transacción. Asimismo, en el presente asunto no hay nada que respalde la conclusión de que el precio realmente pagado por la demandante y/o Transchema UAB al Fabricante por las mercancías controvertidas fuera ficticio y se hubiera determinado mediando fraude o abuso de Derecho.

Elementos esenciales de la cuestión prejudicial

21. En primer lugar, es preciso señalar que, a efectos de la aplicación del artículo 29, apartado 1, del Código aduanero comunitario o del artículo 70, apartado 1, del Código aduanero de la Unión, por la expresión «valor de transacción» debe entenderse el valor ajustado desde el momento en que se cumplan los requisitos para un ajuste (sentencia de 16 de noviembre de 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, apartado 28). En lo que respecta, en particular, al ajuste a que hace referencia el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero comunitario, el Tribunal de Justicia ha declarado que el valor en aduana debe reflejar el verdadero valor *económico* de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico [véase la sentencia de 11 de mayo de 2017, Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, apartado [28] y jurisprudencia citada (en lo sucesivo, «sentencia Shirtmakers»)]. Véase asimismo, la sentencia de 15 de julio de [2010], Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, apartado 29].
22. El artículo 32 del Código aduanero comunitario y el artículo 71 del Código aduanero de la Unión hacen referencia expresa a los elementos que hay que añadir al precio efectivamente pagado o que debe pagarse por las mercancías importadas para determinar su valor en aduana (véase, en tal sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Christodoulou y otros, C-116/12, EU:C:2013:825, apartado 47).
23. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de «gastos de transporte» del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero comunitario es un concepto autónomo del Derecho de la Unión (sentencia Shirtmakers, apartado 22). Este concepto debe interpretarse en sentido amplio y comprende todos los gastos, independientemente de que sean principales o accesorios, vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad), y 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 Código aduanero comunitario, 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 (sentencia Shirtmakers, apartados 24 y 25, y sentencia de 6 de junio de 1990, Unifert, C-11/89, EU:C:1990:237, apartados 29 a 31).

24. A la luz de lo anterior, por un lado, cabe deducir razonablemente que, a efectos de la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero comunitario o del artículo 71, apartado 1, letra e), inciso i), del Código aduanero de la Unión, todo (cualquier) gasto de transporte efectivamente soportado debe añadirse al valor de transacción, con independencia de quién lo haya soportado y cómo se haya generado, cuando la totalidad o parte de ese gasto no haya sido incluida en el precio efectivamente pagado o por pagar. Dicho de otro modo, el mero hecho de que parte de esos gastos de transporte no estuvieran incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar por la demandante y/o Transchema UAB entraña, en sí, que el valor de transacción y, en consecuencia, el valor en aduana debe ajustarse para incluir todos los gastos reales de transporte, con independencia de que los mencionados gastos hayan sido efectivamente soportados únicamente por el vendedor (el Fabricante).
25. Esta consideración parece estar respaldada por las disposiciones de los Reglamentos de ejecución mencionados en los apartados 4 y 7 de la presente resolución, que exigen que, cuando el transporte se realice gratuitamente, los gastos de transporte se incluyan en el valor en aduana de las mercancías. En efecto, resulta acertado considerar que, a efectos de la determinación del valor en aduana, no debe dispensarse un trato distinto por el hecho de que las mercancías sean enviadas al comprador (importador) de forma gratuita o de que el comprador no contribuya a los gastos de transporte de las mercancías.
26. Por otro lado, la información facilitada por la demandante en el presente asunto (en particular, la recogida en el apartado 15.2 de la presente resolución), que el demandado no rebate, pone de manifiesto que, en este caso, las particulares circunstancias de la venta de las mercancías controvertidas para su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad) justifican que los gastos de transporte fueran superiores al precio realmente pagado al Fabricante por las mencionadas mercancías controvertidas.
27. En efecto, en esta fase del procedimiento, existen fundamentos para considerar que las mercancías controvertidas, a saber, ácido sulfúrico técnico, son un subproducto del proceso de producción del Fabricante que este no puede almacenar o tratar. Además, la recuperación de ese subproducto en la República de Bielorrusia generaría elevados costes. Por consiguiente, para el Fabricante era beneficioso (ventajoso) desde el punto de vista comercial vender las mercancías controvertidas por el precio que Transchema UAB pagó, aun cuando ese precio no cubriera todos los gastos soportados por el Fabricante para el transporte de esas mercancías hasta el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad).
28. Sobre la base de las pruebas recabadas en el procedimiento, esos hechos apuntan a que el precio efectivamente pagado por las mercancías controvertidas se corresponde con su valor real, aunque el precio de venta convenido no cubriera todos los gastos de transporte de las mercancías soportados por el Fabricante.

29. En estas circunstancias, a la luz de las limitaciones establecidas en el artículo 32, apartado 3, del Código aduanero comunitario y en el artículo 71, apartado 3, del Código aduanero de la Unión, esta sala considera que, para disipar las dudas que alberga sobre la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión de que se trata, procede plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Petición de decisión prejudicial

30. El Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) es el órgano jurisdiccional de última instancia en materia contencioso-administrativa [artículo 21 de la Administracinių bylų teisenos įstatymas (Ley de procedimiento administrativo)], de modo que, cuando se suscite ante él una cuestión de interpretación de actos adoptados por las instituciones la Unión Europea que sea necesaria resolver para poder emitir su fallo, está obligado a plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia (artículo 267 TFUE, párrafo tercero), [...] [referencia al Derecho nacional]).
31. En tales circunstancias, para disipar las dudas que han surgido sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión pertinentes para las relaciones jurídicas de que se trata, procede solicitar al Tribunal de Justicia que interprete las citadas normas del Derecho de la Unión. La respuesta a la cuestión prejudicial que figura en la parte dispositiva resulta crucial dado que permitirá identificar de forma clara e inequívoca el alcance efectivo de las obligaciones tributarias de la demandante en relación con la importación de las mercancías controvertidas garantizando, en particular, la primacía del Derecho de la Unión.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores y con arreglo párrafo tercero del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, [...] [referencia al Derecho nacional], la sala del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)

resuelve:

Reanudar el procedimiento sobre el fondo.

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: ¿Deben interpretarse los artículos 29, apartado 1, y 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, y los artículos 70, apartado 1, y 71, apartado 1, letra e), inciso i), 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, en el sentido de que debe ajustarse el valor (en aduana) de transacción para incluir todos los gastos efectivamente soportados por el vendedor (fabricante) para el transporte de las

mercancías al lugar por donde se introdujeron en el territorio aduanero de la Unión Europea (Comunidad) cuando, como ocurre en este caso, (1) con arreglo a las condiciones de entrega («Incoterms 2000» — DAF) el vendedor (fabricante) ha asumido la obligación de sufragar esos gastos y (2) los mencionados gastos de transporte exceden del precio convenido y realmente pagado (por pagar) por el comprador (importador), pero (3) el precio realmente pagado (por pagar) por el comprador (importador) se corresponde con el valor real de la mercancía, aunque sea insuficiente para cubrir todos los gastos de transporte soportados por el vendedor (fabricante)?

Suspender el presente procedimiento contencioso-administrativo a la espera de la resolución que dicte el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[...]

[composición de la sala]