

Asunto C-307/23

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

17 de mayo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

17 de enero de 2023

Parte demandante y recurrente en casación:

G GmbH

Parte demandada y recurrida en casación:

Hauptzollamt H (Oficina Principal de Aduanas H)

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

RESOLUCIÓN

En litigio entre

G GmbH,
parte demandante y recurrente en casación,

[omissis]

y

Hauptzollamt H (Oficina Principal de Aduanas H),

parte demandada y recurrida en casación,

por recaudación *a posteriori* de derechos de importación

la Sala Séptima,

en la vista celebrada el 17 de enero de 2023, ha resuelto:

Parte dispositiva

1. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe sumarse al valor de transacción, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), o al artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, el coste de elaboración de modelos de impresión de etiquetas en el territorio aduanero de la Unión si la compradora establecida en dicho territorio pone gratuitamente los modelos de impresión a disposición de los proveedores del tercer país en formato electrónico?

2. Suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie sobre la cuestión prejudicial.

Fundamentos

I.

- 1 La demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante») era propietaria de un depósito aduanero de tipo D. Despachaba conservas en lata, que habían sido importadas de terceros países por otra empresa (compradora), al régimen de depósito aduanero y posteriormente (período comprendido entre el 12 de diciembre de 2012 y el 30 de mayo de 2013) a libre práctica en el marco del procedimiento de domiciliación. Las latas estaban provistas de etiquetas de papel adheridas fabricadas por los proveedores en el tercer país utilizando modelos de impresión puestos gratuitamente a su disposición por la compradora por vía electrónica. Los modelos de impresión fueron elaborados por distintos estudios de diseño en la República Federal de Alemania (Alemania) por cuenta y a expensas de la compradora. En las declaraciones de valor en aduana solo se indicó el importe que la compradora debía abonar a los fabricantes en virtud de los contratos de venta celebrados con estos en los terceros países, incluido el coste de los embalajes para la venta al por menor y la impresión de las etiquetas de papel adheridas a los embalajes, pero excluyendo el coste de los modelos de impresión.
- 2 Mediante liquidación de derechos de importación de 20 de febrero de 2014, la demandada y recurrida en casación (Oficina Principal de Aduanas; en lo sucesivo, «HZA») reclamó *a posteriori* derechos de aduana a la demandante. La HZA consideró que los costes proporcionales de los bocetos de diseño y modelos de impresión de las etiquetas adhesivas deberían haberse incluido en el valor en aduana. Ni el recurso administrativo ni la reclamación económico-administrativa prosperaron.

- 3 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) declaró que, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero, los costes de elaboración de los modelos de impresión debieron tenerse en cuenta para determinar el valor en aduana. Las latas son envases, ya que son aptas no solo para el transporte de las mercancías, sino también para su almacenamiento y comercialización, y normalmente son utilizadas para el envasado de dichas mercancías. Entre estos envases figuran también las etiquetas en las que se describe y publicita el contenido de las latas. Las etiquetas forman un todo indisoluble con las conservas y, como tales, no son comparables a los *hangtags* (etiquetas colgantes en las que se indica el precio y otras informaciones relativas a la mercancía, y que están unidas al producto por un hilo) o las inserciones fotográficas que no pueden calificarse de envases. En el presente asunto, no cabe un tratamiento privilegiado de las prestaciones intelectuales desarrolladas en la Unión Europea en virtud del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero.
- 4 La demandante interpuso recurso de casación contra dicha sentencia. En su opinión, no existe base jurídica para considerar las etiquetas y los envases como un todo. El artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero no es aplicable, ya que esta disposición solo hace referencia a los envases que forman un todo con la mercancía y no a un todo formado por un cartel informativo colocado sobre un envase. Además, los gastos de elaboración de los modelos de impresión no son costes «de los» envases, como exige el tenor del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero. La regla general 5, letra b), para la interpretación de la nomenclatura combinada tampoco establece una norma para la determinación del valor en aduana. Entiende que las etiquetas son comparables a los *hangtags*, ya que, en el momento de la importación de los productos, también están unidas al producto de forma firme y no pueden reutilizarse. La unión entre las latas y las etiquetas puede deshacerse, aunque las etiquetas se destruyan en el momento de la separación.
- 5 Según la demandante, los servicios de diseño están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero y, por tanto, no deben sumarse al valor de transacción, ya que se favorece a los componentes intelectuales cuando se prestan en el seno de la Unión Europea. Una clasificación de los diseños de envases según el criterio del Finanzgericht daría lugar a contradicciones de apreciación si se utilizara un diseño único con fines diversos.

II.

- 6 La Sala suspende el procedimiento de casación del que conoce [*omissis*] [disposiciones procesales] y plantea 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:

¿Debe sumarse al valor de transacción, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), o al artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código

aduanero, el coste de elaboración de modelos de impresión de etiquetas en el territorio aduanero de la Unión si la compradora establecida en dicho territorio pone gratuitamente los modelos de impresión a disposición de los proveedores del tercer país en formato electrónico?

III.

7 En opinión de la Sala, la solución del litigio depende de las disposiciones del código aduanero relativas a la determinación del valor en aduana. A la hora de interpretar el código aduanero, existen dudas que son relevantes para la solución del litigio:

8 **Derecho de la Unión aplicable:**

9 Artículo 29 del código aduanero:

«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:

2. [...]

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. [...]

10 Artículo 32 del código aduanero:

«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:

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías:

i) [...]

ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con la mercancía,

iii) [...]

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 efectivamente pagado o por pagar:

i) [...]

ii) [...]

iii) [...]

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

c) [...]»

11 Artículo 154 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93:

«Cuando los envases a que se refiere el inciso ii) de la letra a) del apartado 1 del artículo 32 del Código deban ser objeto de importaciones repetidas, su coste se distribuirá, a petición del declarante, de manera adecuada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.»

12 Artículo 155 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93:

«A los efectos del inciso iv) de la letra b) del apartado 1 del artículo 32 del Código, los costes de investigación y de los croquis de diseño preliminares no se incluirán en el valor en aduana.»

13 Art. 156 *bis*, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93:

«Las autoridades aduaneras podrán permitir, previa solicitud del interesado, que:

- no obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 del Código, algunos elementos que se deben añadir al precio efectivamente pagado o por pagar, aunque no sean cuantificables en el momento en el que nace la deuda aduanera,

- [...]

se calculen sobre la base de criterios apropiados y específicos. [...]»

14 Regla general 5:

«Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las reglas siguientes:

a) Los estuches para aparatos fotográficos, para instrumentos de música, para armas, para instrumentos de dibujo y los estuches y envases similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado, un conjunto o un surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta regla no afecta a la clasificación de los continentes que confieran al conjunto el carácter esencial.

b) Salvo lo dispuesto en la regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.»

15 Nota 1 a la regla general 5:

«Se entenderá por «envases», los continentes exteriores e interiores, acondicionamientos, envueltas y soportes, con exclusión de los medios de transporte —principalmente los contenedores (*containers*)— toldos, pertrechos y material accesorio de transporte. Este término no incluye a los continentes contemplados por la Regla general 5 a).»

16 Notas explicativas del sistema armonizado 02.0 y 04.0 relativas a la regla general 5, letra a):

«I) La presente Regla debe entenderse aplicable exclusivamente a los continentes que, al mismo tiempo: 02.0

[...]

2) sean susceptibles de uso prolongado, es decir, que estén concebidos, principalmente en cuanto a resistencia o acabado para tener una duración de uso en relación con la del contenido. Estos continentes suelen emplearse para proteger al artículo que alojan cuando no se utilice (transporte, colocación, etc.). Estos criterios permiten diferenciarlos de los envases comunes. 04.0

IV.

17 La apreciación jurídica del litigio suscita dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión. Lo importante es si procede tener en cuenta los costes correspondientes a los modelos de impresión de etiquetas producidos en Alemania con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero sumándolos al valor en aduana o si tales costes deben incluirse en el valor en aduana únicamente en las condiciones del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, con la consecuencia de que, en el presente caso, no procede sumar los costes al valor de transacción. En este contexto, es importante, en particular, interpretar el concepto de «envase» y la relación existente entre las citadas disposiciones.

- 18 1. Los artículos 29 y siguientes del código aduanero son determinantes para el cálculo del valor en aduana en el presente asunto, dado que el derecho de aduana se originó mediante la anotación en la contabilidad de la demandante durante el período comprendido entre el 12 de diciembre de 2012 y el 30 de mayo de 2013 [artículo 201, apartado 2, en relación con el artículo 76, apartados 1, letra c), y 3, del código aduanero]. Los métodos para determinar el valor en aduana son disposiciones de Derecho aduanero sustantivo que también son aplicables a las situaciones existentes con anterioridad a la entrada en vigor del código aduanero de la Unión (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2006, *Beemsterboer*, C-293/04, EU:C:2006:162, apartados 19 y siguientes, [*omissis*] [referencia en revista jurídica]; véanse también las sentencias de la Sala de 19 de octubre de 2021 — VII R 27/19, *BFH/NV 2022*, 628, [*omissis*] [referencia en revista jurídica], y de 1 de diciembre de 1998 — VII R 147/97, *BFHE 187*, 362, [*omissis*] [referencia en revista jurídica]). No obstante, la cuestión jurídica que debe resolverse también se plantea durante la vigencia del código aduanero de la Unión, puesto que el artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero se reprodujo, sin modificaciones sustanciales, en el artículo 71, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero de la Unión y el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, incluso en los mismos términos en el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero de la Unión.
- 19 a) Para determinar el valor en aduana, debe aplicarse principalmente el método del valor de transacción conforme al artículo 29 del código aduanero y, por tanto, también en el presente asunto. 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 Unión, ajustado, en su caso, sumando los elementos del artículo 32 y excluyendo los señalados en el artículo 33 del código aduanero.
- 20 Con arreglo al artículo 29, apartado 3, letra a), primera frase, del código aduanero, 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.
- 21 En resumen, 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 del

Tribunal de Justicia de 10 de septiembre de 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, apartado 13, y jurisprudencia citada [*omissis*] [referencia en revista jurídica], en relación con los artículos 70, apartado 1, y 71, apartado 1, del código aduanero de la Unión).

- 22 b) El artículo 32 del código aduanero contiene una lista de distintos costes y valores que deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas. La Sala remitente considera que esta enumeración es exhaustiva, razón por la cual no están permitidas las sumas de otros elementos al valor de transacción [véanse las conclusiones presentadas en el asunto C-340/93, EU:C:1994:177, punto 17, en relación con el artículo 8 del Reglamento (CEE) n.º 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO 1980, L 134, p. 1); la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de marzo de 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, apartado 11, en relación con el artículo 8 del Reglamento n.º 1224/80, y la sentencia de la Sala de 24 de enero de 1995 — VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, también en relación con el artículo 8 del citado Reglamento).
- 23 aa) Con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero, el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con la mercancía se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas. La disposición no establece ninguna distinción entre las prestaciones realizadas en la Comunidad y las realizadas fuera de esta. El código aduanero no define el concepto de «envase». En particular, queda abierta la cuestión de si los costes de elaboración de los modelos de impresión para etiquetas, que a su vez se adhieren a los envases propiamente dichos (por ejemplo, latas de conserva) también están comprendidos en el concepto de «envase» y, por tanto, deben sumarse al valor de transacción en virtud del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero.
- 24 1) El tenor del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero («envases» en inglés, «*containers*» o «*contenants*» en francés) indica que los envases se refieren a los continentes que alojan o rodean la mercancía. También aboga en este sentido la mención separada del coste de embalaje en el artículo 32, apartado 1, letra a), inciso iii), del código aduanero.
- 25 2) El otro requisito, según el cual debe considerarse que los envases a efectos aduaneros forman un todo con la mercancía de que se trate, permite la aplicación de la regla general 5, letra a), para los continentes y de la letra b) para los envases [*omissis*] [cita de doctrina jurídica], sin precisar, no obstante, el alcance del concepto de «envase».
- 26 Por lo tanto, los continentes [regla general 5, letra a)] son especialmente apropiados para contener un artículo determinado, un conjunto o un surtido, y susceptibles de un uso prolongado [véase también las notas explicativas del sistema armonizado 03.0 y 04.0 relativas a la regla general 5, letra a)]. A tenor de la nota 1 a la regla general 5, letra b), se entenderá por «envases» los continentes

exteriores e interiores, acondicionamientos, envueltas y soportes, con exclusión de los medios de transporte —principalmente los contenedores (*containers*)— toldos, pertrechos y material accesorio de transporte. Por consiguiente, el arancel aduanero establece una distinción entre continentes y envases. A este respecto, de la nota explicativa del sistema armonizado 16.0 relativa a la regla general 5, letra b), se desprende que se refiere al material de embalaje y a los recipientes de los tipos normalmente utilizados para la clase de mercancías de que se trate.

- 27 Sin embargo, la aplicación de la regla general 5 no conduce a una conclusión unívoca en lo que respecta a la interpretación del concepto de «envase» en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero. En efecto, mientras que el Derecho aduanero establece una distinción entre los continentes especialmente diseñados y susceptibles de un uso prolongado y los (demás) envases habituales, el artículo 32, apartado 1, letra a), del código aduanero diferencia entre envases [inciso ii)] y embalaje [inciso iii)]. A este respecto, los conceptos difieren. Por otra parte, también existen diferencias de contenido en la medida en que los envases en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero no tienen que estar destinados necesariamente a un uso prolongado.
- 28 3) Según el órgano jurisdiccional remitente, las latas de conserva utilizadas en el presente caso son envases en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero. Las etiquetas que son adheridas a las latas en el tercer país también parecen estar comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición, ya que están unidas de forma permanente a ellas y no pueden ser separadas sin dañarse. Conforme a este punto de vista, la demandante incluyó los costes de impresión de las etiquetas en el valor en aduana.
- 29 Sin embargo, no está claro si el criterio de suma del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero puede interpretarse de manera tan amplia que englobe también los costes de elaboración de los modelos de impresión de las etiquetas que deben colocarse en las mercancías importadas en el tercer país, lo cual requiere una aclaración por parte del Tribunal de Justicia.
- 30 bb) Además, la relación entre el artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), y el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero y la delimitación de los envases o embalajes con respecto a los componentes contemplados en el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero también suscita dudas. Según esta disposición, debe sumarse al valor de transacción el valor de los trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Comunidad y necesarios para la producción de las mercancías importadas, imputado de forma adecuada, 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 efectivamente pagado o por pagar. No obstante, los costes de investigación

y de los croquis de diseño preliminares no se incluirán en el valor en aduana, de conformidad con el artículo 155 del Reglamento n.º 2454/93.

- 31 1) Con la formulación introductoria de «bienes y servicios», el legislador de la Unión eligió una redacción amplia del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, de modo que el ámbito de aplicación de esta disposición no se limita únicamente a los bienes materiales, sino que los bienes inmateriales también pueden estar comprendido en él (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de septiembre de 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, apartados 17 y 19 [*omissis*] [referencia en revista jurídica]). De este modo, el valor de los modelos de impresión electrónicos para las etiquetas también podría considerarse un bien (inmaterial) en el sentido de dicha disposición.
- 32 2) Precisamente la redacción amplia del artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero, en comparación con su letra a), plantea la cuestión de si el artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero debe aplicarse prioritariamente cuando procede pronunciarse sobre la apreciación del valor en aduana de componentes intelectuales. El órgano jurisdiccional remitente considera que es posible adoptar una interpretación según la cual el artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero contiene una norma de principio específica en materia de componentes intelectuales, aunque, habida cuenta del tenor y de la estructura de la disposición, ello no se manifieste de manera suficientemente clara. A este respecto, procede asimismo aclarar si, en caso de apreciación del valor en aduana de bienes inmateriales (en el presente caso, la elaboración de modelos de impresión por estudios de diseño), la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero queda excluida por este motivo. Esta cuestión es pertinente para la resolución del litigio porque los modelos de impresión se elaboraron en Alemania y su valor no aumentaría, por tanto, el valor en aduana en caso de aplicación del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, puesto que, en virtud de esta disposición, solo deben incluirse en el valor en aduana los componentes intelectuales realizados fuera de la Comunidad.
- 33 3) Por último, en relación con el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, procede responder a la cuestión de qué debe entenderse por «mercancías importadas». En virtud de esta disposición, la corrección del valor en aduana solo se refiere al valor de los bienes y servicios consistentes en trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis necesarios para la producción de las mercancías. En el presente asunto, las mercancías podrían ser todos los bienes presentados a la importación, es decir, las latas con las etiquetas adheridas y el contenido, o únicamente los productos alimenticios, lo que indica a su vez que las latas constituyen en realidad envases en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero.
- 34 cc) Habida cuenta de las dudas sobre la interpretación del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), y del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código

aduanero no es posible, en el presente asunto, determinar claramente si los costes de elaboración de los modelos de impresión deben incluirse en el coste de embalaje y, por tanto, sumarse al valor de transacción, o si no debe tenerse en cuenta el valor de los modelos de impresión como componente intelectual a sumar al valor en aduana, por haber sido elaborados en la Unión Europea.

- 35 A favor de la tesis de la Administración según la cual el artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero es aplicable en el presente caso, aboga el hecho de que las etiquetas no hubieran podido fabricarse sin los modelos de impresión y que, por tanto, estas pasaron finalmente a formar parte de la mercancía tal y como fue declarada para su despacho a libre práctica. La estrecha relación entre las etiquetas y las latas refuerza también la tesis de la Administración. En definitiva, la importancia de los modelos de impresión se desprende del hecho de que las etiquetas contienen información sobre el contenido de las latas. De ello se deduce que la toma en consideración del coste de los modelos de impresión reflejaba el verdadero valor económico de las mercancías importadas (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, apartado 24 y jurisprudencia citada [*omissis*] [referencia en revista jurídica]). En particular, los ajustes (en el presente caso, en forma de suma) también sirven para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, apartado 27 y jurisprudencia citada [*omissis*] [referencia en revista jurídica]; véase también la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de septiembre de 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, apartado 13 y jurisprudencia citada [*omissis*] [referencia en revista jurídica], en relación con los artículos 70, apartado 1, y 71, apartado 1, del código aduanero de la Unión).
- 36 Sin embargo, las alegaciones de la demandante, que entiende que los modelos de impresión deben ser considerados como componentes intelectuales en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, tampoco carecen de pertinencia. En efecto, ni el artículo 32, apartado 1, letra a), del código aduanero ni la regla general 5 mencionan modelos de impresión o prestaciones intelectuales similares. Si la enumeración que figura en el artículo 32 del código aduanero es exhaustiva, como entiende el órgano jurisdiccional remitente, ello impedirá que se sumen los costes de los modelos de impresión al valor en aduana. Además, se plantea la cuestión de por qué, en virtud del artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero, formulado en términos amplios, no procede incluir en el valor en aduana componentes intelectuales efectuados en el territorio aduanero de la Unión, siendo así que el artículo 32, apartado 1, letra a), del código aduanero, formulado de manera más restrictiva, sí los incluye si son considerados parte integrante de los envases. Como ya se ha señalado, en lo que respecta a componentes intelectuales, como disposición más específica, el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, podría excluir la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), de dicho código. Además, la Sala remitente considera que existe un riesgo de contradicción cuando se utiliza un modelo de impresión para diferentes etiquetas relacionadas de distintas formas

con el envase o el producto. Así, no se entiende que se considere que los modelos de impresión forman parte del envase cuando la etiqueta se coloca en él, pero se niegue este extremo cuando la etiqueta solo está unida al producto mediante un hilo, como ocurre, por ejemplo, con los *hangtags*. Hasta la fecha, la Sala no ha considerado en ningún caso los *hangtags* como envases (véase la resolución de la Sala de 18 de diciembre de 2013 — VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).

- 37 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se permite llamar la atención sobre un problema que podría plantearse con independencia del presente litigio y que debería tenerse en cuenta al interpretar dichas disposiciones relativas al valor en aduana. En el supuesto de que los costes de elaboración de los modelos de impresión deban tenerse en cuenta a efectos de aumentar el valor en aduana, se plantea la cuestión de cómo repartir los costes entre las importaciones cuando los modelos de impresión se elaboran una sola vez, pero las mercancías se importan durante un período de tiempo más largo. El artículo 32 del código aduanero no contiene ninguna disposición al respecto. El artículo 154 del Reglamento n.º 2454/93, que establece que los gastos de envasado pueden distribuirse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en caso de utilización reiterada, regula un supuesto diferente y, al menos, no es directamente aplicable a los modelos de impresión. El artículo 156 *bis* del citado Reglamento tampoco ofrece una solución satisfactoria en este caso, dado que, no obstante lo dispuesto en el artículo 32, apartado 2, del código aduanero, el establecimiento de criterios específicos para la determinación de los incrementos y disminuciones requiere una solicitud del interesado y, por tanto, un control previo a la importación, así como la correspondiente autorización de la autoridad aduanera.
- 38 2. La cuestión jurídica planteada en la sección II aún no ha sido resuelta por el Tribunal de Justicia y tampoco puede recibir una respuesta satisfactoria sobre la base de su anterior jurisprudencia en materia de legislación sobre el valor en aduana.
- 39 a) Por lo que respecta a la interpretación de la parte I, título I, sección C, apartado 2, última frase, del anexo del artículo 1 del Reglamento (CEE) n.º 950/68 del Consejo, de 28 de junio de 1968, relativo al arancel aduanero común (DO 68, L 172, p. 1), el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 5 de octubre de 1988, Schmid, C-357/87 (EU:C:1988:478, [*omissis*] [referencia en la recopilación]) ha interpretado el concepto de envase en el sentido de que se refiere a los envases que no solo sirven al transporte de dichos productos, sino igualmente a su almacenamiento y a su comercialización. Además, el Tribunal de Justicia admitió la suma de las compensaciones por los envases que no se restituyen al vendedor extranjero, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 1224/80. Ciertamente, de dicha sentencia puede deducirse que el Tribunal de Justicia ha adoptado una interpretación más bien amplia del concepto de envase. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no tenía ninguna razón para distinguir entre los envases propiamente dichos de la mercancía (botellas y toneles) y las posibles etiquetas o componentes intelectuales utilizados para la fabricación de las etiquetas.

- 40 b) Además, el Tribunal de Justicia ha examinado en varias ocasiones el artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero o la correspondiente disposición predecesora.
- 41 aa) Así, en la sentencia de 7 de marzo de 1991, BayWa, C-116/89 (EU:C:1991:104, [omissis] [referencia en revista jurídica]) señaló que procede sumar derechos de licencia por la multiplicación de semillas de base al valor en aduana de las semillas para la siembra producidas a partir de dichas semillas, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 1224/80. En este contexto, el Tribunal de Justicia aclaró que no existe un principio general que excluya del valor en aduana las prestaciones realizadas y las mercancías producidas dentro del territorio aduanero de la Comunidad. Sin embargo, dicha sentencia se dictó en relación con el artículo 8, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 1224/80, disposición que precedió al artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), del código aduanero.
- 42 bb) La sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15 (EU:C:2017:195, [omissis] [referencia en revista jurídica]) tampoco ayuda a la interpretación del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero, dado que el Tribunal de Justicia tuvo que pronunciarse sobre cánones y derechos de licencia que, a diferencia de los trabajos preparatorios intelectuales realizados en el caso de autos mediante la elaboración de los modelos de impresión, están expresamente contemplados en el artículo 32, apartado 1, letra c), del código aduanero.
- 43 cc) Por último, en su sentencia BMW (EU:C:2020:694), apartado 18 [omissis] [referencia en revista jurídica], el Tribunal de Justicia declaró que entre los elementos a sumar previstos en el artículo 32, apartado 1, letra b), del código aduanero o el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero de la Unión también se incluyen bienes inmateriales, como los programas informáticos. En cambio, la relación entre esta disposición y el artículo 32, apartado 1, letra a), del código aduanero, formulado de manera más restrictiva, no fue objeto de dicha decisión. Tampoco es posible extraer de esta sentencia conclusiones sobre si los envases pueden abarcar también trabajos preparatorios intelectuales. Además, el asunto versaba sobre programas informáticos con los que debían efectuarse pruebas de funcionamiento de las unidades de control de vehículos. Por lo tanto, se trataba de programas informáticos que estaban en sí mismos relacionados con la mercancía importada.
- 44 3. Esta Sala tampoco se ha pronunciado hasta la fecha sobre el tratamiento de los modelos de impresión de etiquetas a la luz de la legislación sobre el valor en aduana.
- 45 Mediante sentencia de 30 de enero de 1990 — VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679), la Sala declaró que los costes de impresión de las etiquetas producidas en un tercer país y añadidas allí a las mercancías corresponden al valor en aduana, extremo que no se discute en el presente asunto. Los eventuales costes generados en el

territorio aduanero de la Unión por la elaboración de modelos de impresión no fueron objeto de controversia en aquel procedimiento.

- 46 Como se ha expuesto [*omissis*] [numeración de las páginas del formato original] [véase el apartado 36 *in fine*], la Sala también señaló en la resolución dictada en el asunto BFH/NV 2014, 1107, que los denominados «*hangtags*» no constituyen envases en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra a), inciso ii), del código aduanero. Tampoco en ese asunto los modelos de impresión electrónica fueron objeto de la decisión.
- 47 Por otra parte, en relación con el artículo 32, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero, la Sala remitente ha declarado que en la prestación intelectual incorporada puesta a disposición para la fabricación de la mercancía importada cristaliza todo el proceso de desarrollo, incluidos los pasos erróneos que se hayan dado. Su valor en aduana incluye, por tanto, todos los costes en que se haya incurrido durante este proceso (véase la sentencia de esta Sala en BFHE 187, 362, [*omissis*] [referencia en revista jurídica]). Sin embargo, esta resolución de la Sala sobre el valor en aduana de los muestrarios tampoco aclara nada en lo que respecta al litigio.
- 48 4. El órgano jurisdiccional remitente indica únicamente a mayor abundamiento que, en su opinión, ningún otro supuesto de suma es aplicable al presente caso.
- 49 El artículo 32, apartado 1, letra a), inciso iii), del código aduanero, relativo al coste de embalaje, no es aplicable porque, en el presente asunto, las etiquetas estaban adheridas a las latas y, por tanto, despachadas en aduana junto con ellas. En consecuencia, las etiquetas deben considerarse a efectos del arancel aduanero como formando un todo con la mercancía.
- 50 El artículo 32, apartado 1, letra b), inciso i), del código aduanero solo se refiere a los elementos que se incorporan a las mercancías importadas y no también a los envases o embalajes. Sin embargo, las etiquetas colocadas en las latas de conserva, incluidos los modelos electrónicos de impresión utilizados para la fabricación de las etiquetas, no se incorporan como tales al producto (alimento), sino que, a lo sumo, forman parte del envase. Los modelos de impresión de etiquetas tampoco sirven para fabricar las mercancías importadas.