

Asunto C-491/04

Dollond & Aitchison Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise

(Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, Manchester)

«Código aduanero comunitario — Valor en aduana — Derechos de aduana de importación — Entrega de mercancías por una sociedad establecida en Jersey y prestaciones de servicios realizadas en el Reino Unido»

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 23 de febrero de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible — Importación de bienes*

[Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, art. 29; Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, ap. 2, y 11, parte B, ap. 1]

2. *Arancel Aduanero Común — Valor en aduana — Valor de transacción — Determinación*

[Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, art. 29]

1. Dado que la isla de Jersey forma parte del territorio aduanero comunitario pero constituye un territorio tercero a efectos de las normas establecidas por la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, la entrega de un bien por una sociedad establecida en Jersey a un cliente que reside en el Reino Unido constituye una importación en el sentido del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva. La base imponible será, conforme al artículo 11, parte B, apartado 1, de la citada Directiva, «el valor que [se defina] como valor en aduana» con arreglo al artículo 29 del Reglamento nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario.

Al tratarse de una operación que consta de varios elementos, los principios derivados de la jurisprudencia, relativos al alcance de tal operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido dentro de un Estado miembro, no pueden ser utilizados para determinar los elementos de la transacción que deben tenerse en cuenta a efectos de una aplicación del artículo 29 del Código aduanero.

(véanse los apartados 17 y 22 y el punto 2 del fallo)

2. El artículo 29 del Reglamento nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que el pago de un suministro de servicios, como el reconocimiento, la consulta o la petición de seguimiento relativos al uso de las lentillas, y de mercancías, como las propias lentillas y las soluciones limpiadoras y estuches de conservación, constituye en su conjunto el «valor de transacción», en el sentido del citado artículo 29, y, por

tanto, está sujeto a imposición, en la medida en que la oferta es global y el precio pagado único.
(véanse los apartados 34 y 35 y el punto 1 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 23 de febrero de 2006 (*)

«Código aduanero comunitario – Valor en aduana – Derechos de aduana de importación – Entrega de mercancías por una sociedad establecida en Jersey y prestaciones de servicios realizadas en el Reino Unido»

En el asunto C-491/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), mediante resolución de 24 de noviembre de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2004, en el procedimiento entre

Dollond & Aitchison Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen, P. Kriš (Ponente), G. Arestis y J. Kluka, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de noviembre de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Dollond & Aitchison Ltd, por el Sr. K. Parker, QC, designado por el bufete KPMG, Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Srta. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por la Sra. M. Hall, QC;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. M. Lumma y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

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 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «Código aduanero»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Dollond & Aitchison Ltd (en lo sucesivo, «D&A») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») sobre el valor en aduana de lentillas enviadas por correo desde la isla de Jersey (Islas del Canal) hacia el Reino Unido, donde se prestan servicios de reconocimiento, de consulta y de seguimiento de las mismas.

Marco jurídico

3 A tenor del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), el ámbito de aplicación de la citada Directiva se define como sigue:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 El artículo 3 de dicha Directiva determina el ámbito de aplicación territorial de ésta al establecer, en su apartado 2, que «[...] “el interior del país” corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 [actualmente artículo 299 CE, tras su modificación] del mismo».

5 El artículo 299 CE, apartado 6, letra c), establece que «las disposiciones del presente Tratado sólo serán aplicables a las islas del Canal [...] en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas en el Tratado relativo a la adhesión de nuevos Estados miembros a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmado el 22 de enero de 1972.»

6 El artículo 1, apartado 1, del Protocolo nº 3 anexo al Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1972, L 73, p. 14), dispone que «la regulación comunitaria en materia aduanera y en materia de restricciones cuantitativas, y en especial la del Acta de adhesión, se aplicará a las islas del Canal [...] en las mismas condiciones que al Reino Unido [...]»

7 A tenor del artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible estará

constituida «por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana».

8 El referido valor en aduana se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del Código aduanero, que establece lo siguiente:

«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 éstas 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 [...].

[...]

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 éste, 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. [...]»

9 Cuando no se pueda determinar el valor en aduana con arreglo al artículo 29 del Código aduanero, deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 30, apartado 2, del mismo Código, a tenor del cual:

«Los valores en aduana determinados en aplicación del presente artículo serán los siguientes:

a) valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a éste;

b) valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;

c) valor basado en el precio unitario al que se venda en la Comunidad la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores;

d) valor calculado, igual a la suma:

– del coste o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo efectuadas para producir las mercancías importadas;

– de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Comunidad;

– del coste o del valor de los elementos enumerados en la letra e) del apartado 1 del artículo 32 [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 D&A es una sociedad de ópticos que tiene sucursales en todo el Reino Unido. Hasta 1998, D&A gestionaba un sistema en el que los clientes recibían sus lentillas desechables de una

sucursal local cada tres meses. Tenían derecho a determinados servicios profesionales y habían de someterse a una revisión ocular anual. Las autoridades fiscales consideraban que dicho sistema constaba de dos elementos distintos, a saber, un suministro de mercancías sujeto al tipo general del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y una prestación de servicios exenta de dicho impuesto.

11 Durante el año 1998, el sistema cambió en el sentido de que una sociedad no vinculada a la demandante en el litigio principal enviaba desde Escocia las lentillas, las soluciones limpiadoras y los estuches de conservación. D&A no modificó su método de cálculo del IVA, pese a que las autoridades fiscales habían considerado que, como consecuencia de un giro jurisprudencial producido en el asunto Leightons Ltd contra CEC, los suministros de lentillas constituyen suministros mixtos de bienes y servicios que comprenden todos los aspectos de servicio profesional, incluidas las mediciones y la colocación de las lentillas.

12 A partir de julio de 1999, la sociedad trasladó sus operaciones de mantenimiento a Jersey para aprovechar el menor coste de los servicios de correos.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (en lo sucesivo, «DALD»), sociedad del mismo grupo, constituida en la isla de Jersey, distribuyó entre el 1 de julio de 1999 y el 30 de junio de 2001 lentillas desechables desde Jersey con destino al Reino Unido por correspondencia y en régimen de abono. Los abonados pagaban una cantidad mensual a tanto alzado a cambio de la cual recibían periódicamente lentillas desechables así como soluciones limpiadoras y estuches de conservación necesarios para el mantenimiento de las lentillas. El precio incluía, además, una consulta o un reconocimiento inicial relativo a las lentillas, una revisión de éstas al menos una vez al año y cualquier otro seguimiento referente a su utilización.

14 Los Commissioners consideraron, mediante resolución de 18 de octubre de 1999, que cuando DALD distribuía lentillas desde Jersey y con destino a clientes del Reino Unido, realizaba meros suministros de bienes y no suministros de bienes y servicios. Mediante una segunda resolución de 6 de septiembre de 2001, estimaron que el valor real de un envío comprendía todas las cantidades adeudadas como condición de la venta, es decir, la totalidad del precio.

15 D&A recurrió estas dos resoluciones.

16 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La parte del pago efectuado por un cliente a DALD por la prestación de determinados servicios por D & A o por sus franquiciados, ¿debe incluirse en el pago total por las mercancías de que se trata, de modo que constituya una parte del precio pagado o por pagar por tal mercancía en el sentido del artículo 29 del [...] Código aduanero comunitario, cuando el cliente sea un cliente particular e importador en cuyo nombre DALD ingresa el IVA a la importación?

Las mercancías de que se trata son:

- i) Lentillas.
- ii) Soluciones limpiadoras.
- iii) Estuches de conservación.

Los servicios de que se trata son:

- iv) Un reconocimiento para el uso de lentillas.
- v) Una consulta para el uso de lentillas.
- vi) El seguimiento continuo que el cliente necesite.

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede calcularse, no obstante, el importe del pago correspondiente a los bienes indicados con arreglo al artículo 29, o resulta necesario efectuar dicho cálculo con arreglo al artículo 30 del referido [Código aduanero]?

3) Habida cuenta del hecho de que las Islas del Canal son parte del territorio aduanero de la Comunidad, pero no son parte del territorio a efectos del IVA en el sentido de la Sexta Directiva [...], ¿resulta de algún modo aplicable la orientación proporcionada en la sentencia de 25 de febrero de 1997, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), al objeto de determinar qué parte o partes de la operación que incluye la prestación de determinados servicios y la entrega de determinados bienes debe ser objeto de valoración con el fin de aplicar el arancel aduanero de las Comunidades Europeas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Con carácter preliminar, procede recordar que la isla de Jersey forma parte del territorio aduanero comunitario pero constituye un territorio tercero a efectos de las normas establecidas por la Sexta Directiva. Por consiguiente, la entrega de un bien por una sociedad establecida en Jersey a un cliente que reside en el Reino Unido constituye una importación en el sentido del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva. La base imponible se define en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la citada Directiva como «el valor que [se defina] como valor en aduana» con arreglo al artículo 29 del Código aduanero.

18 A continuación, ha de responderse a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente examinándolas únicamente bajo la óptica de esta última disposición.

19 Deben examinarse las cuestiones comenzando por la tercera, que constituye una cuestión previa al examen de la primera.

Sobre la tercera cuestión

20 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si los principios establecidos en la sentencia CPP, antes citada, son pertinentes para determinar los elementos de la transacción que deben tenerse en cuenta a efectos de la aplicación del artículo 29 del Código aduanero.

21 Hay que precisar que, por los motivos expuestos en el apartado 17 de la presente sentencia y como alegan tanto la Comisión de las Comunidades Europeas como el Gobierno del Reino Unido, dicha sentencia y, en particular, su apartado 27, que versa sobre el alcance de una operación sujeta al IVA dentro de un Estado miembro, no puede interpretarse en el sentido de que proporciona indicaciones que pueden ser utilizadas, en estas circunstancias, para aplicar lo dispuesto en el artículo 29 del Código aduanero.

22 Procede, pues, responder a la tercera cuestión que los principios establecidos en la sentencia CPP, antes citada, no pueden utilizarse, en estas circunstancias, para determinar los elementos de la transacción que deben tenerse en cuenta a efectos de la aplicación del artículo 29 del Código aduanero.

Sobre la primera cuestión

23 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si el pago efectuado por un cliente y relativo al suministro de servicios especificados, como un reconocimiento, una consulta, o una petición de seguimiento referentes al uso de lentillas de contacto, debe añadirse al total del pago de las mercancías especificadas, que incluyen las lentillas, las soluciones limpiadoras y los estuches de conservación, para constituir, conjuntamente, el valor de transacción, a efectos del artículo 29 del Código aduanero.

24 D&A afirma que la parte del pago efectuada por un cliente relativa al suministro de servicios especificados no debe incluirse en el total del pago de las mercancías especificadas de modo que sea parte integrante del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del Código aduanero. De ello deduce, sin embargo, que el importe del pago relativo a las mercancías especificadas puede calcularse con arreglo al citado artículo 29, sin que sea oportuno remitirse al artículo 30 del referido Código.

25 Por su parte, los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como la Comisión, consideran que el valor en aduana de las mercancías especificadas debe calcularse incluyendo en el mismo el valor asignado a los servicios especificados.

26 Para responder a la cuestión prejudicial formulada, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que, para determinar el concepto de «valor de transacción», el cálculo debe tomar como punto de partida las condiciones en que se realiza la venta individual (véase la sentencia de 4 de febrero de 1986, Van Houten, 65/85, Rec. p. 447, apartado 13).

27 El Tribunal de Justicia ha considerado igualmente que, aunque los programas de ordenador no son una mercancía sino un bien económico inmaterial que no está sometido al Arancel Aduanero Común, cuando semejante bien está incorporado a una mercancía, los gastos correspondientes a la adquisición del bien inmaterial debe considerarse que forman parte integrante del precio pagado o por pagar por las mercancías (véase la sentencia de 18 de abril de 1991, Brown Boveri, C-79/89, Rec. p. I-1853; apartado 21).

28 Por otra parte, tras señalar que los análisis llevados a cabo con posterioridad a la importación constituían una operación necesaria para que la entrega de la mercancía tuviera lugar conforme a las estipulaciones del contrato, el Tribunal de Justicia estimó que debe considerarse que los gastos correspondientes a los citados análisis que el importador haya facturado al comprador además del precio de las mercancías, forman parte integrante del «valor de transacción» de éstas (véase la sentencia de 19 de octubre de 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, apartados 24 y 27).

29 Por último, en su sentencia de 5 de diciembre de 2002, Overland Footwear (C-379/00, Rec. p. I-11133, apartado 17), el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 29, 32 y 33 del Código aduanero no pueden interpretarse sino en el sentido de que una comisión de compra que está incluida en el valor declarado en aduana y que no se diferencia del precio de venta de las mercancías en la declaración de importación debe considerarse parte del valor de transacción en el sentido del artículo 29 del mismo Código y, por tanto, está sujeta a imposición.

30 En el caso de autos, hay que examinar si los servicios prestados en el Reino Unido forman parte del precio de las mercancías enviadas desde la isla de Jersey para que pueda considerarse que los dos elementos constituyen conjuntamente el valor de transacción en el sentido del artículo 29 del Código aduanero.

31 A este respecto, la circunstancia de que uno de los dos elementos se realice dentro del territorio aduanero de la Comunidad y el otro fuera de ese mismo territorio no influye en la determinación del valor de transacción (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 1991, C?116/89, BayWa, Rec. p. I?1095, apartado 15).

32 Por un lado, de los documentos obrantes en autos se desprende que la oferta comercial denominada «Contact Lenses by Post» (en lo sucesivo, «CLBP») comprende, además de la entrega de las lentillas desechables y las soluciones limpiadoras procedentes de la isla de Jersey directamente en el domicilio de los clientes, los servicios especificados, entre los que se encuentran una consulta inicial relativa al uso de las lentillas, seguida de servicios de reconocimiento, de colocación y de un servicio de seguimiento profesional a petición concreta de los clientes. Todos los servicios son suministrados por D&A o sus franquiciados. Por otro lado, hay que precisar que los clientes realizan en favor de DALD un pago anticipado mensual mediante cobro automático, no distinguiéndose entre las consultas y otros servicios relacionados con las mercancías, que en el contrato no se prevén opciones adicionales y que, según el Gobierno del Reino Unido, el suministro de los servicios de que se trata en el litigio principal es una obligación con arreglo a la legislación nacional, por lo que constituye una condición de venta.

33 Hay que observar que, según D&A, las prestaciones de servicios se facturan por separado si el cliente no se adhiere a la oferta CLBP descrita anteriormente.

34 En consecuencia, hay que señalar que la oferta es global y el precio pagado único. Por tanto, debe considerarse que las prestaciones de servicios forman parte de «pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor [...] para satisfacer una obligación del vendedor» en el sentido del artículo 29 del Código aduanero y que, por ende, forman parte del valor en aduana.

35 Procede, pues, responder a la cuestión planteada que, en circunstancias como las del asunto principal, el pago del suministro de servicios especificados, como el reconocimiento, la consulta o la petición de seguimiento relativos al uso de las lentillas, y de las mercancías especificadas, constituidas por las referidas lentillas, las soluciones limpiadoras y los estuches de conservación, constituye en su conjunto el «valor de transacción», en el sentido del artículo 29 del Código aduanero, y, por tanto, está sujeto a imposición.

Sobre la segunda cuestión

36 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda cuestión planteada.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Segunda) declara:

1) **El artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del asunto principal, el pago del suministro de servicios especificados, como el reconocimiento, la consulta o la petición de seguimiento relativos al uso de las lentillas, y de las mercancías especificadas, constituidas por las referidas lentillas, las soluciones limpiadoras y los estuches de conservación, constituye en su**

conjunto el «valor de transacción», en el sentido del citado artículo 29, y, por tanto, está sujeto a imposición.

2) Los principios establecidos en la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C?349/96), no pueden ser utilizados, en estas circunstancias, para determinar los elementos de la transacción que deben tenerse en cuenta a efectos de una aplicación del mismo artículo 29.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.