

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-509 din 2019 BMW Bayerische Motorenwerke AG. Detreminarea valorii în vamă când importatorul furnizează societății din statul terț în mod gratuit un soft ce va fi montat pe echipamentul importat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 septembrie 2020

„Trimitere preliminară – Uniunea vamală – Codul vamal al Uniunii – Regulamentul (UE) nr. 952/2013 – Articolul 71 alineatul (1) litera (b) – Valoare în vamă – Import de produse electronice echipate cu un program informatic”

În cauza C-509/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania), prin decizia din 6 iunie 2019, primită de Curte la 4 iulie 2019, în procedura

BMW Bayerische Motorenwerke AG

împotriva

Hauptzollamt München,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii F. Biltgen și N. Wahl (raportor), judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BMW Bayerische Motorenwerke AG, de U. Möllenhoff, Rechtsanwalt;
- pentru Hauptzollamt München, de G. Rittenauer, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de E. Toutain și A.-L. Desjonquères, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 71 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1, denumit în continuare „Codul vamal”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între BMW Bayerische Motorenwerke AG (denumită în continuare „BMW”), pe de o parte, și Hauptzollamt München (Biroul vamal principal din München, Germania, denumit în continuare „biroul vamal principal”), pe de altă parte, referitor la luarea în considerare, în cadrul valorii în vamă, a costurilor de dezvoltare a unor programe informatice, furnizate gratuit de cumpărător producătorului, în vederea unei utilizări în producția și vânzarea la export a mărfii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 70 din Codul vamal, referitor la determinarea valorii în vamă bazată pe valoarea de tranzacționare, prevede la alineatul (1) următoarele:

„Baza inițială pentru valoarea în vamă a mărfurilor este valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii, ajustat, dacă este cazul.”

4 Articolul 71 din acest cod, intitulat „Elemente ale valorii de tranzacție”, prevede:

„(1) Pentru a se determina valoarea în vamă în temeiul articolului 70, la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate se adaugă:

[...]

(b) valoarea, alocată în mod corespunzător, a următoarelor mărfuri și servicii, atunci când sunt furnizate direct sau indirect de către cumpărător gratuit sau la un cost redus pentru utilizare în legătură cu fabricarea sau vânzarea la export a mărfurilor importate, în măsura în care această valoare nu a fost inclusă în prețul efectiv plătit sau de plătit:

(i) materialele, componentele, piesele de schimb și articole similare încorporate în mărfurile importate;

(ii) unelte, vopsele, matrice și articole similare utilizate la producerea mărfurilor importate;

(iii) materiale consumate la producerea mărfurilor importate și

(iv) activități de inginerie și de dezvoltare, artă, design, planuri și schițe executate în altă parte decât în Uniune și necesare la producerea mărfurilor importate;

(c) redevențele și drepturile de licență referitoare la mărfurile evaluate pe care cumpărătorul trebuie să le plătească fie direct, fie indirect, ca o condiție a vânzării mărfurilor evaluate, în măsura în care aceste redevențe și drepturi de licență nu sunt incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

(2) Orice element care se adaugă, în conformitate cu alineatul (1), la prețul efectiv plătit sau de plătit, se bazează exclusiv pe date obiective și cuantificabile.

(3) Pentru a stabili valoarea în vamă, la prețul efectiv plătit sau de plătit nu se adaugă niciun alt element în afara celor prevăzute la prezentul articol.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

5 BMW fabrică vehicule care conțin unități de comandă. Acestea din urmă provin din diverse țări terțe și reprezintă un sistem îmbarcat care comandă dispozitive fizice în cadrul vehiculelor.

6 BMW a dezvoltat ea însăși – sau a asigurat dezvoltarea de către întreprinderi mandatate din Uniunea Europeană – un program informatic care asigură o comunicare fluidă a aplicațiilor și a sistemelor unui vehicul și este necesar pentru a efectua diverse operațiuni tehnice, care sunt preluate de unitatea de comandă a vehiculului. Întrucât este proprietarul acestui program informatic, BMW nu trebuie să plătească redevențe pentru acesta din urmă.

7 Acest program informatic a fost pus gratuit la dispoziția fabricanților de unități de comandă. Aceștia îl utilizează pentru a efectua un test de funcționare înainte de livrarea unităților de comandă. Raportul de testare certifică faptul că interacțiunea dintre unitatea de comandă și programul informatic se realizează în mod corect. Acesta permite de asemenea să se determine dacă, cu ocazia livrării, ca urmare a transportului sau cu ocazia instalării programului informatic, au apărut erori. Ansamblul procedurii face obiectul unor contracte între BMW și fabricanții de unități de comandă.

8 BMW importă și pune în liberă circulație în Uniune unitățile de comandă, care conțin programul informatic instalat pe acestea din urmă în afara Uniunii de către fabricant.

9 Cu ocazia unui control vamal efectuat de biroul vamal principal, a rezultat că BMW indica, drept valoare în vamă a unităților de comandă importate, prețul plătit fabricanților unităților de comandă, care nu ținea seama de costurile de dezvoltare a programului informatic. Considerând că acestea ar trebui să fie incluse în valoarea în vamă, biroul vamal principal a stabilit, prin decizia de impunere a unor taxe vamale la import din 25 septembrie 2018, o datorie vamală în valoare de 2 748,08 euro pentru mărfurile puse în liberă circulație în luna ianuarie a anului 2018.

10 Împotriva acestei decizii, BMW a introdus o acțiune la instanța de trimitere.

11 În aceste condiții Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania), având îndoieli referitoare la interpretarea articolului 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal în ceea ce privește luarea în considerare a costurilor de dezvoltare a unor programe informatice și, eventual, necesitatea de a lua în considerare dispozițiile contractuale care leagă importatorul și producătorul, pentru a determina punctul din articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal care trebuie reținut pentru rectificarea în speță a valorii în vamă, a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Costurile dezvoltării unui program informatic care este produs în Uniunea Europeană, este pus la dispoziția vânzătorului cu titlu gratuit de către cumpărător și care a fost instalat pe unitatea de comandă importată trebuie adăugat la valoarea de tranzacție a produsului importat în conformitate cu articolul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal în cazul în care acestea nu sunt cuprinse în prețul efectiv plătit sau de plătit pentru marfa importată?”

Cu privire la întrebarea preliminară

12 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că permite, în vederea determinării valorii în vamă a unei mărfi importate, ca la valoarea de tranzacție a acesteia să se adauge valoarea economică a unui program informatic creat în Uniune și pe care cumpărătorul l-a pus gratuit la dispoziția vânzătorului stabilit într-o țară terță.

13 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că atât din modul de redactare a articolului 70 alineatul (1) și a articolului 71 alineatul (1) din Codul vamal, cât și din jurisprudența Curții reiese că evaluarea în vamă urmărește stabilirea unui sistem echitabil, uniform și neutru, care exclude utilizarea de valori în vamă arbitrare sau fictive. Prin urmare, valoarea în vamă trebuie să reflecte valoarea economică reală a unei mărfi importate și să țină seama de ansamblul elementelor acestei mărfi care prezintă o valoare economică. Astfel, deși prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri reprezintă, ca regulă generală, baza de calcul a valorii în vamă, acest preț este o informație care trebuie să facă eventual obiectul unor ajustări atunci când această operațiune este necesară pentru a se evita stabilirea unei valori în vamă arbitrare sau fictive (Hotărârea din 20 iunie 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată).

14 În primul rând, trebuie subliniat că articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal impune ca, la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate, să se adauge valoarea anumitor mărfuri sau servicii furnizate direct sau indirect de către cumpărător gratuit sau la un cost redus pentru utilizare la fabricarea sau la vânzarea la export a mărfurilor importate, în măsura în care această valoare nu a fost inclusă în acest preț.

15 Astfel, instanței de trimitere îi va reveni sarcina să determine dacă condițiile prevăzute la articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal sunt întrunite în litigiul cu care este sesizată, apreciind dacă valoarea economică a programului informatic trebuie să fie adăugată la valoarea de tranzacție a unităților de comandă, pentru a reflecta valoarea în vamă a acestora din urmă. Instanța de trimitere va trebui, așadar, să determine dacă faptul că aceste programe informatice permit, pe de o parte, să se testeze funcționarea unităților de comandă și, pe de altă parte, să se verifice dacă au apărut erori la livrare, în timpul transportului sau cu ocazia instalării acestor programe informatice este de natură să confere unităților de comandă o valoare reală superioară valorii lor de tranzacție.

16 În al doilea rând, argumentul potrivit căruia articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal nu s-ar aplica acestui litigiu pentru motivul că programele informatice nu ar figura în enumerarea cuprinsă la articolul 71 alineatul (1) litera (b) punctele (i)-(iv) din Codul vamal, în condițiile în care alineatul (3) al aceluiași articol limitează posibilitățile de rectificare a valorii în vamă exclusiv la elementele prevăzute de acest articol, nu poate fi reținut.

17 În această privință, Curtea a avut deja ocazia să respingă argumentul potrivit căruia programele informatice nu intră în niciuna dintre categoriile susceptibile să facă obiectul unei ajustări a valorii în vamă, considerând că, cu ocazia importului unor calculatoare pe care vânzătorul le-a echipat cu un program informatic care conținea unul sau mai multe sisteme de operare puse gratuit la dispoziția sa de către cumpărător, se impune ca, pentru determinarea valorii în vamă a acestor calculatoare, la valoarea de tranzacție a acestora să se adauge valoarea acestui program informatic, în cazul în care aceasta din urmă nu a fost inclusă în prețul efectiv plătit sau de plătit (a se vedea în acest sens Hotărârea

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

din 16 noiembrie 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punctele 23, 24 și 37).

18 Este, așadar, lipsit de relevanță, pentru determinarea valorii în vamă a mărfii importate, că marfa a cărei valoare trebuie adăugată este un bun necorporal, cum este un program informatic. Astfel, din modul de redactare a acestei dispoziții, care face referire expresă la „mărfuri” sau la „servicii”, rezultă că domeniul său de aplicare nu se limitează la bunurile materiale.

19 Astfel, contrar celor susținute de reclamanta din litigiul principal, articolul 71 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Codul vamal, care acoperă „materialele, componentele, piesele de schimb și articole similare încorporate în mărfuri importate”, nu poate fi interpretat ca excluzând bunurile necorporale. O asemenea excludere nu rezultă nici din modul de redactare a articolului 71 alineatul (1) litera (b), nici din economia acestei dispoziții. Conform acesteia din urmă, valoarea în vamă a mărfurilor importate se completează cu valoarea mărfurilor, dar și cu cea a serviciilor care îndeplinesc condițiile prevăzute de aceasta. O interpretare precum cea sugerată de reclamanta din litigiul principal ar conduce nu numai la limitarea eventualelor rectificări ale valorii în vamă doar la situația prevăzută la punctul (iv) al dispoziției menționate atunci când este în discuție adăugarea valorii unui serviciu, ci și la acoperirea exclusiv a serviciilor care, pe de o parte, țin de „activități de inginerie și de dezvoltare, artă, design, planuri și schițe” și, pe de altă parte, sunt „necesare la producerea mărfurilor importate”. O asemenea interpretare nu poate fi admisă, întrucât bunurile necorporale sunt susceptibile de a fi acoperite atât de articolul 71 alineatul (1) litera (b) punctul (i), cât și de articolul 71 alineatul (1) litera (b) punctul (iv) din Codul vamal.

20 În plus, pentru a determina dacă un program informatic intră sub incidența punctului (i) sau a punctului (iv) al alineatului (1) al acestui articol 71, concluzia nr. 26 din Compendiul de texte privind valoarea în vamă adoptat de Comitetul Codului vamal, prevăzut la articolul 285 din acest cod, distinge, pe de o parte, prestațiile intelectuale necesare pentru fabricarea mărfii, care intră în sfera articolului 71 alineatul (1) litera (b) punctul (iv) din Codul vamal, și, pe de altă parte, elementele necorporale încorporate în mărfurile importate în vederea funcționării lor și care nu sunt necesare pentru producerea lor. Potrivit Comitetului Codului vamal, acestea din urmă sunt totuși parte integrantă a produselor finite, dat fiind că sunt legate de acestea sau încorporate în ele și fac posibilă funcționarea lor sau o îmbunătățesc. În plus, ele le adaugă o nouă funcționalitate și contribuie astfel în mod sensibil la valoarea mărfurilor importate. Ele intră, așadar, potrivit Comitetului Codului vamal, sub incidența articolului 71 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din codul menționat.

21 Or, deși sunt lipsite de forță juridică obligatorie, nu este mai puțin adevărat că aceste concluzii ale Comitetului Codului vamal constituie un mijloc important în asigurarea unei aplicări uniforme a Codului vamal de către autoritățile vamale ale statelor membre și pot, ca atare, să fie considerate mijloace valabile pentru interpretarea codului menționat (Hotărârea din 9 martie 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punctul 45 și jurisprudența citată).

22 În al treilea rând, trebuie subliniat că, deși Curtea a putut ține seama de contractele dintre un importator din Uniune și un producător terț, ea a făcut acest lucru pentru a aprecia calitatea de „cumpărător” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punctul 29). Nu se poate admite în schimb ca părțile să se poată prevala de dispoziții contractuale pentru a limita posibilitățile de rectificare prevăzute la articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal, în caz contrar fiind încălcată jurisprudența potrivit căreia valoarea în vamă trebuie să reflecte valoarea economică reală a unei mărfi importate și, prin urmare, să țină seama de ansamblul elementelor acestei mărfi care prezintă o valoare economică (Hotărârea din 9 martie 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punctul 30 și

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

jurisprudența citată). În consecință, rectificarea, în temeiul articolului 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal, a valorii în vamă a unei mărfi importate are la bază criteriile obiective și nu poate fi afectată de dispoziții contractuale.

23 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că permite, în vederea determinării valorii în vamă a unei mărfi importate, ca la valoarea de tranzacție a acesteia să se adauge valoarea economică a unui program informatic creat în Uniune și pe care cumpărătorul l-a pus gratuit la dispoziția vânzătorului stabilit într-o țară terță.

Cu privire la cheltuielile de judecată

24 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 71 alineatul (1) litera (b) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că permite, în vederea determinării valorii în vamă a unei mărfi importate, ca la valoarea de tranzacție a acesteia să se adauge valoarea economică a unui program informatic creat în Uniunea Europeană și pe care cumpărătorul l-a pus gratuit la dispoziția vânzătorului stabilit într-o țară terță.