

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054412

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 2 de abril de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1916/2010***SUMARIO:**

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías. No parece ajustada a Derecho la pretensión de la actora tratando de hacer valer unas situaciones de semejanza que, a pesar de lo declarado por este Tribunal en sentencias anteriores [Vid., STS, de 30 de mayo de 2012, recurso n.º 306/2008 (NFJ047600) y, de 23 de junio de 2011, recurso n.º 3356/2007 (NFJ044253)], distan mucho de serlo en aspectos esenciales, y que, por otro lado, comportan problemas de interpretación contractual que no son de sencilla resolución.

En cualquier caso, y en mérito de lo razonado en el contenido de esta sentencia -en orden a que en las sentencias que sirvieron de fundamento a las que supusieron su cambio de criterio en favor de los intereses de la recurrente versaban sobre supuestos de hecho no idénticos-, se rectifica su doctrina, volviendo a la doctrina anterior de la STS, de 3 de noviembre de 2010, recurso n.º 3540/2005 (NFJ044254) y a la última de STS, de 4 de marzo de 2013, contra la que se planteó el incidente de nulidad de actuaciones a que este pronunciamiento pone fin, en el sentido de que procede la integración en el valor de aduana, al tratarse de una condición de venta de las mercancías importadas, del canon abonado por la recurrente a una entidad norteamericana por el uso de los derechos de propiedad intelectual e industrial que aplica en el ensamblado de las partes y piezas de los vehículos que monta en España. [Vid., STS, de 4 de marzo de 2013, recurso n.º 1916/2010 (NFJ054410), contra la que se plantea el incidente de nulidad de actuaciones que da lugar a esta sentencia].

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 29 y 32.

PONENTE:

Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Abril de dos mil catorce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere, en nombre y representación de la entidad FORD ESPAÑA, S.L. , bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 30 de noviembre de 2009, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo número 375/2007 ; en cuya casación aparece como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 30 de noviembre de 2009, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Desestimando el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Ford España, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 18 de abril de 2007, a la que las presentes actuaciones se contraen, que confirmamos como ajustada a derecho, sin efectuar pronunciamiento expreso sobre costas. " .

Segundo.

Contra la anterior sentencia, por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere, en nombre y representación de la entidad Ford España, S.L., se interpuso Recurso de Casación al amparo de los siguientes motivos: "Primero.- Los trabajos de investigación y desarrollo en virtud de los cuales Ford España, S.L. efectuó dichos pagos a Ford Motor Company, U.S. fueron realizados dentro de la Unión Europea. Segundo.- Las cantidades pagadas por Ford España, S.L. en concepto de cánones no están relacionadas con las mercancías importadas. Tercero.- Las cantidades pagadas por Ford España, S.L. no constituyen una condición de venta de las mercancías importadas. Cuarto.- La resolución impugnada quiebra el principio de seguridad jurídica: la misma resulta contraria al criterio previo de la Administración de no incluir en el valor en aduana los trabajos de investigación y desarrollo realizados en la comunidad. Quinto.- Ford España S.L. ha cumplido con las formalidades establecidas en la normativa aduanera comunitaria para aplicar una reducción de los derechos arancelarios por razón del destino especial dado a las mercancías. Sexto.- Improcedencia de la liquidación del IVA a la importación al ser improcedente la liquidación del arancel de acuerdo con los fundamentos anteriores. Además, incorrecto cálculo del ajuste en la base imponible del IVA a la importación.". Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida, resolviendo conforme a las argumentaciones vertidas en los motivos de casación.

Tercero.

El presente Recurso de Casación fue resuelto por sentencia de esta Sala dictada el 4 de marzo de 2013 en cuya parte dispositiva se acordaba: "Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la entidad Ford España, S.L., representada por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2009 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros."

Cuarto.

Contra la anterior sentencia, la parte recurrente interpone Incidente de Nulidad de Actuaciones que fue resuelto por auto dictado por esta Sala el 28 de junio de 2013 . En dicho auto se acordaba: "Estimar el Incidente de Nulidad de Actuaciones interpuesto por la Procuradora D^a. Inmaculada Ibañez De La Cardiniere, en nombre y representación de la entidad Ford España, S.L., anulando la sentencia de 4 de marzo de 2013 dictada por esta Sala en el Recurso de Casación número 1916/2010 .".

Quinto.

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 5 de febrero de 2014, en cuya fecha tuvo lugar, continuándose la deliberación en sucesivas sesiones hasta el día 26 de marzo.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes*

Nuestra sentencia de 4 de marzo de 2013 contenía el siguiente razonamiento y fallo: " PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere,

actuando en nombre y representación de Ford España, S.L., la sentencia de 30 de noviembre de 2009, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de abril de 2007, que desestima la reclamación económica administrativa formulada contra Acuerdo de la Jefe Adjunta de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fecha 4 de octubre de 2006, por los conceptos Derechos de Importación, IVA a la Importación e Intereses de Demora y cuantía de 2.623.403,68 €.

La sentencia de instancia desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Por auto de 30 de septiembre de 2010 la Sala inadmitió el Recurso de Casación con respecto a los Derechos de Importación impugnados.

SEGUNDO. Los motivos de casación alegados son: "Primero.- Los trabajos de investigación y desarrollo en virtud de los cuales Ford España, S.L. efectuó dichos pagos a Ford Motor Company, U.S. fueron realizados dentro de la Unión Europea. Segundo.- Las cantidades pagadas por Ford España, S.L. en concepto de cánones no están relacionadas con las mercancías importadas. Tercero.- Las cantidades pagadas por Ford España, S.L. no constituyen una condición de venta de las mercancías importadas. Cuarto.- La resolución impugnada quiebra el principio de seguridad jurídica: la misma resulta contraria al criterio previo de la Administración de no incluir en el valor en aduana los trabajos de investigación y desarrollo realizados en la comunidad. Quinto.- Ford España S.L. ha cumplido con las formalidades establecidas en la normativa aduanera comunitaria para aplicar una reducción de los derechos arancelarios por razón del destino especial dado a las mercancías. Sexto.- Improcedencia de la liquidación del IVA a la importación al ser improcedente la liquidación del arancel de acuerdo con los fundamentos anteriores. Además, incorrecto cálculo del ajuste en la base imponible del IVA a la importación."

TERCERO. No se ha acreditado que las cuotas de IVA correspondientes a cada una de las aproximadamente cuarenta importaciones objeto de gravamen efectuadas durante el ejercicio 2003, superen el importe de 150.000 euros, siendo cargo de la entidad recurrente acreditar la concurrencia de dicho requisito para la admisión del recurso, como hemos declarado de modo reiterado, lo que podría comportar la inadmisión del Recurso de Casación.

Con independencia de ello, esta Sala ha resuelto, al menos parcialmente, las cuestiones que en este recurso se plantean, cuestiones que fueron formuladas por quien hoy es recurrente aunque referidas a otros ejercicios.

Por ejemplo nuestra sentencia de 3 de noviembre de 2010, en el Recurso de Casación 3540/2005, se hace eco del primero de los motivos de casación alegados y razona: "El motivo debe desestimarse, pues como ha puesto de manifiesto el Abogado del Estado al oponerse al recuso, las cuestiones discutidas son esencialmente de hecho, que llevan al Tribunal de instancia a declarar, de un lado, la falta de prueba de que los trabajos de investigación y desarrollo se hayan realizado enteramente dentro de la Unión Europea, y, de otro, que el royalty satisfecho no sólo corresponde a los gastos de I+D, sino también a la utilización de sistemas patentados o uso de marcas, lo que determinó que al cuantificar el importe del ajuste se tuviera en cuenta la proporción existente entre el valor de las piezas importadas y el precio neto de venta de los vehículos montados por Ford España, S.A.

Ambas conclusiones del órgano judicial <<a quo>>, extraídas, la primera de los elementos probatorios existentes en los autos y en el expediente, y la segunda de una adecuada interpretación del contrato de licencia, que también obra en autos, no pueden ser revisadas en casación, al no observarse que las mismas sean erróneas, arbitrarias o irracionales, lo que aquí no ocurre, o vulneren algún precepto de las leyes procesales que regulan la valoración de la prueba, lo que no ha sido alegado. Es éste, además, el criterio recogido en un caso similar al presente, en la sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2003.

Debe tenerse presente, que no sólo del contrato de licencia se extraen esas conclusiones, sino que han existido otros elementos de prueba que las corroboran, y que no han sido desvirtuados, pues aparte del acuerdo documentado entre <<FORD MOTOR COMPANY>>, <<FORD WERKE>> y <<FORD ESPAÑA S.A.>> en carta de 16 de diciembre de 1996, existe una carta presentada ante la Dirección General de Tributos el 19 de agosto de 1996 en la que consta la cesión del uso de la propiedad intelectual e industrial por la mercantil americana a la española, y otra de 27 de mayo de 1997 que describe las operaciones contenidas en el acuerdo previo de valoración presentado a dicho centro directivo, señalándose expresamente como operaciones relativas a la cesión de propiedad intelectual e industrial pertenecientes a la compañía norteamericana FORD MOTOR COMPANY a su filial en España FORD ESPAÑA S.A. a cambio de un canon.

No se produce, por tanto, infracción del art. 32.1.b) IV del Código Aduanero, pues no se trata tanto de que los trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos o de diseño, planos y croquis, se hayan realizado fuera o dentro de la Unión Europea, sino del pago de un canon como consecuencia del uso de los derechos de propiedad intelectual o industrial, en relación con las mercancías importadas, que da lugar a la inclusión en el <<valor en

aduana>>, si se cumplen las condiciones a las que se refiere el apartado c) del artículo 32.1 del Código Aduanero Comunitario .".

El segundo motivo de casación sobre el hecho de que las cantidades pagadas no están relacionadas con los mercancías importadas es analizado en el fundamento tercero de la sentencia antes citada en los siguientes términos: "En el siguiente motivo de casación se alega que las cantidades pagadas por la recurrente en concepto de cánones no están relacionadas con las mercancías importadas, y, por tanto, tampoco deben integrar el Valor de Aduanas, ya que el royalty satisfecho lejos de cualquier vinculación con las mercancías importadas, se fijaba en relación con los vehículos montados por FORD ESPAÑA S.A., correspondiendo únicamente al pago de los servicios de diseño e ingeniería realizados dentro de la Comunidad Europea por FORD SMALL/MEDIUM VEHICLE CENTER., siendo obligatorio su pago aún en el supuesto de que no se hubiesen producido importaciones de terceros países. Cita en apoyo de su tesis el artículo 158 del Reglamento del Código Aduanero , que establece un reparto proporcional si el canon se basa en parte en mercancías importadas y en parte en otros elementos que no tienen relación con las mismas, y el art. 159, que exige el cumplimiento de tres condiciones para que el canon se sume al precio de la mercancía, que no se dan en el caso contemplado en el que las mercancías importadas sufren grandes transformaciones después de su importación y en el que el importador tiene libertad para adquirir las mercancías a otros proveedores no vinculados al vendedor.

El motivo debe igualmente desestimarse, pues si en el fundamento jurídico anterior se concluyó que el canon existía por el uso de los derechos de propiedad intelectual o industrial de la empresa americana, no puede por menos que afirmarse su relación con la mercancía importada, a partir de la propia dicción del documento de 16 de diciembre de 1996, en el que expresamente se señala que <<Ford US será responsable del diseño y el proyecto de todos los futuros vehículos, conjuntos, subconjuntos y componentes objeto de este contrato y de la actualización de los vehículos, conjuntos y subconjuntos y componentes existentes. Ford US concede (o su asociada norteamericana concederá) a Ford España el derecho a utilizar toda la propiedad intelectual que posea, controla o está facultada para licenciar, según necesite Ford España para continuar fabricando vehículos en su planta de montaje y para continuar fabricando o hacer que se fabriquen y vendan conjuntos, subconjuntos y componentes>>. Es decir, hay una referencia clara a la relación del canon que se paga por el uso de los derechos de propiedad intelectual e industrial con las partes y piezas para el montaje de vehículos, aunque estos se ensamblaran en España.

El propio artículo 158 del Reglamento 2454/93 , lejos de avalar la postura del recurrente, afianza la posición de la sentencia recurrida, pues su apartado primero se está refiriendo, precisamente, al caso de que lo importado sean componentes o elementos de mercancías fabricadas en la Comunidad Europea, si bien en estos supuestos es necesario efectuar un ajuste en el valor en aduana. A la misma conclusión lleva la interpretación del apartado 2 de dicho precepto, que referido al caso de mercancías sin montar, no excluye que el canon o el derecho de licencia se consideren relacionados con las mercancías importadas. Por último, no consta acreditado el presupuesto mencionado en el artículo 159, de ausencia de libertad para adquirir las mercancías y piezas importadas a otros proveedores, siendo, por el contrario, presumible que el montaje de los vehículos se realice con las piezas y partes importadas, conforme a las patentes, dibujos, modelos y diseños, respecto de los cuales se paga el discutido canon."

Idéntica conclusión desestimatoria ha de hacerse con respecto al tercer motivo de casación, para cuyo rechazo se razona en el fundamento cuarto de la sentencia de 3 de noviembre de 2010 en los siguientes términos: "A continuación alega la recurrente que las cantidades pagadas por FORD ESPAÑA S.A. no constituyen una condición de venta de las mercancías importadas, pues el art. 160 del Reglamento exige que las condiciones del art. 157.2 solo se entenderán cumplidas si el vendedor o una persona vinculada al mismo pide al comprador que efectúe el pago, y en el presente caso, los fabricantes vendedores no estaban facultados para pedir al comprador que efectuase el pago del canon.

El Tribunal de instancia llega a conclusión contraria a la del motivo mediante el examen de las cláusulas del contrato, que a su juicio, no dejan lugar a dudas que el canon constituye una condición de venta. Se está, por tanto, en una cuestión de valoración de hechos que no es posible corregir en casación, salvo en los supuestos a los que antes se hizo referencia, y que no se producen en el presente caso. Por lo demás la recurrente está mencionando datos que no ha probado, pues hubiera sido preciso acreditar que el pago del canon debe hacerlo el comprador a persona distinta (tercero) del vendedor, que es el supuesto previsto en el artículo 160 mencionado, hecho que no consta en los autos, en donde, por el contrario, el documento de 16 de diciembre de 1996, expresa cosa distinta, al decir que <<Según el contrato, Ford España pagará a Ford US (o a su asociada norteamericana designada) un royalty igual a un 5,1% del precio neto de venta de los vehículos montados por Ford España en o después del 1 de enero de 1996>>."

Sobre el cuarto motivo, el fundamento quinto de la sentencia citada razona: "En el cuarto motivo se vuelve a alegar sobre la improcedencia de la inclusión del canon al corresponder al pago de los servicios de investigación y desarrollo realizados en la Comunidad Europea, y así lo entendió la propia Oficina Nacional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales en su acuerdo de 2 de octubre de 2000, en relación con las actuaciones de comprobación correspondientes al ejercicio 1997, en las que analizaba una situación idéntica a la que es objeto de

la demanda. Invoca indefensión, lesión de la doctrina de los actos propios, y falta de motivación de los actos administrativos y de la sentencia recurrida que no ha tomado en consideración muchos de los preceptos y jurisprudencia invocados.

Establecido en los fundamentos jurídicos anteriores cual era la solución correcta en relación con la inclusión del canon en el valor de aduanas, la referencia a un precedente administrativo contrario carece de trascendencia, pues la legalidad prevalece sobre una posible lesión del principio de igualdad al no ser vinculante el precedente ilegal. En cualquier caso, no nos movemos en un ámbito discrecional, que es en el que opera el principio de no ir contra los actos propios, sino en un campo estrictamente reglado, en el que la aplicación correcta de la norma no sólo es automático sino obligado por la Administración.

En último término, las referencias que se hacen a la no motivación por la sentencia, de la cuestión relativa a la falta de motivación de los actos administrativos, debieron combatirse a través del motivo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, caso de que hubieran sido alegadas en la demanda, o se trataría de cuestiones nuevas traídas a la casación sin antes invocarse en primera instancia."

La identidad del supuesto resuelto con el litigioso obliga a la desestimación de los motivos analizados, en aplicación del principio de unidad de doctrina.

CUARTO. En el cuarto motivo la parte plantea la procedencia de la reducción de derechos arancelarios por el destino especial dado a las mercancías y por el hecho de haber cumplido la normativa comunitaria establecida al efecto.

Con independencia del argumento contenido en el fundamento cuarto de la sentencia de instancia, que aceptamos, no se puede compartir la tesis de la recurrente que, en aplicación del artículo 292.3 del Reglamento CEE 2454/93, considera que la utilización del programa informático IMPEX permitía entender concedida la autorización que dicho texto contempla.

Es meridiano que ello no es así, pues el texto invocado exige que las autoridades aduaneras "especifiquen" qué declaraciones para despacho conforman la solicitud de autorización prevista en el texto citado, lo que en este caso no pudo suceder aunque sólo sea por el hecho de que la utilización del uso del programa informático fue anterior a las importaciones liquidadas.

La prueba definitiva de que esa específica autorización no existía lo demuestra el hecho de que tal autorización fue solicitada, posteriormente, por la recurrente, lo que era innecesario si ya se disponía de la autorización.

QUINTO. Por lo que hace al último motivo es evidente que la liquidación por el IVA, y a la vista del rechazo de los motivos precedentes, es procedente.

La cuestión referente a la fijación del importe de la base del Impuesto sobre el Valor Añadido liquidado, y en lo atinente a los periodos declarados caducados en virtud de las normas comunitarias, es procedente acoger la tesis sostenida por el Abogado del Estado cuando afirma: Hay que distinguir entre <<el valor en aduana>> y <<la deuda aduanera>>. El incremento del valor en aduana en este caso fue de 14.134.262,35 € aunque la deuda aduanera fuese solo -a efectos de los derechos de importación- de un incremento de 4.840.500,80 € por haber transcurrido el plazo de 3 años establecido en el artículo 221.3 del Código Aduanero entonces vigente, al haber transcurrido más de tres años desde que se efectuaron las importaciones hasta la fecha de la iniciación del procedimiento inspector.

Sin embargo, a efectos del IVA a la importación, se aplica el mismo valor en aduana que a efectos de los derechos arancelarios. En la deuda tributaria por IVA ya no puede aplicarse la caducidad apreciada en la deuda aduanera por cuanto el plazo de 3 años señalado es aplicable solo a los derechos de importación pero no al IVA que se rige por el plazo de prescripción común de la LGT española de cuatro años que no habían transcurrido, cuando las importaciones liquidadas tuvieron lugar.

SEXTO. Lo dicho comporta la desestimación del recurso con expresa imposición de costas al recurrente, que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.3 de la Ley Jurisdiccional.

FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la entidad Ford España, S.L., representada por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2009 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros. "

Segundo. Incidente de nulidad de actuaciones

La representación de la entidad Ford España, S.L. interpuso Incidente de Nulidad de Actuaciones fundada en que la sentencia mencionada volvía al criterio establecido en nuestra sentencia de 3 de noviembre de 2010 olvidando el hecho de que entre esta sentencia y la impugnada se habían dictado las sentencias de 31 de enero y 15 de febrero de 2011, referidas a las entidades Samsung y Adidas, y, posteriormente, las de 23 de junio de 2011, 30 de mayo y 4 de octubre de 2012, éstas referidas a la entidad Ford, en las que se sostenía un criterio distinto al de la impugnada.

Tercero. Estimación del incidente de nulidad de actuaciones

Por auto de 28 de junio de 2013 , y vista la ausencia de cita de las sentencias invocadas, junto con la "aparente" contradicción en que se incurría en ella, al no mencionar la causa de la discrepancia con dichas sentencias, se acordó declarar su nulidad.

Cuarto. Naturaleza de la cuestión controvertida

No ofrece dudas que en el análisis del fondo de las cuestiones plantadas por la actora estamos en presencia de dos tipos de cuestiones. Unas, de naturaleza probatoria, y, otras, de interpretación contractual.

En nuestro derecho y desde la perspectiva del Recurso de Casación ninguna de las problemáticas citadas tiene acceso a la casación, salvo en muy específicos supuestos. Cuando se trata de materias interpretativas de los contratos ha de incurrir en una interpretación arbitraria, irrazonable o contraria a los Principios Generales del Derecho. Por su parte, la norma valoración de la prueba requiere para que la casación tenga éxito que haya sido valorada de modo arbitrario o irracional, o contrario a los principios jurídicos básicos.

En ambos casos el éxito del recurso está supeditado a la alegación casacional de las infracciones de las normas reguladoras de la prueba en cada supuesto vulneradas, y, en su caso, de las normas interpretativas infringidas.

Desde esta perspectiva nuestra sentencia de 4 de marzo de 2013 rechaza que el tema debatido sea susceptible de casación, al no haberse alegado motivos de casación fundados en la infracción de las normas reguladoras de la prueba y, alternativamente de la interpretación de los contratos.

En consecuencia, y aunque se llegue a soluciones distintas de las obtenidas por las sentencias invocadas por la parte recurrente, no hay contradicción con ellas, pues el problema se decide en virtud de una cuestión previa a la problemática de fondo tratada, y que no es otra que la posible interposición del Recurso de Casación.

Quinto. Análisis de las sentencias invocadas por el actor

Pese a lo dicho, y a la imposibilidad de examinar los Recursos de Casación interpuestos por no ser susceptible la materia litigiosa del recurso interpuesto, no puede negarse que la Sala llega a conclusiones aparentemente distintas, lo que requiere una explicación.

La sentencia de 23 de junio de 2011 , primera de las contrarias a la de 3 de noviembre de 2010 referidas a la entidad Ford, afirma: " Debe tenerse en cuenta que el motivo o causa de impugnación de la resolución recurrida en casación, es el requisito objetivo de mayor significación. Junto a la invocación del motivo, debe dotarse al mismo de contenido, denunciando el vicio concreto que la sentencia tiene, referido necesariamente, a la violación, interpretación o aplicación indebida de la norma o de la jurisprudencia.

El recurso de casación que presenta la parte actora adolece de graves defectos. Ya se dijo que omite referencia alguna al apartado del artº 88.1 de la LJ , a cuyo amparo se formula cada uno de los motivos, así mismo se comprueba como en el motivo primero mezcla cuestiones estrictamente jurídicas con la impugnación de la base fáctica a la que llegó el Juzgador de la instancia, en el segundo al igual que hizo en el primero muestra su disconformidad con las conclusiones a las que se llegó en la sentencia impugnada, en el siguiente junto a la impugnación de la normativa aplicada afea a la sentencia no haber entrado a analizar la normativa desde la perspectiva del Derecho Comunitario tal y como propuso en demanda, incongruencia omisiva que vuelve a denunciar en el cuarto de los motivos, y ya se ha dejado dicho los defectos en que incurre al desarrollar el quinto motivo casacional.

En definitiva, no señalar al amparo de cuál apartado se formulan los motivos y en su desarrollo mezclar cuestiones de diversa índole, acumulando infracciones diversas en un sólo motivo o combatiendo infracciones por medio del motivo que no se corresponde con ella, exigencias que no son de tipo puramente formal y pueden generar dudas sobre la infracción que realmente combate el recurrente, creando inseguridad jurídica a las demás partes y a la Sala sobre el sentido último del recurso de casación y de los motivos en que se funda, debería de conllevar normalmente la inadmisión del recurso por tener que considerarse mal interpuestos los recursos de casación que no los respeten; ahora bien, esta Sala ha moderado el rigor formalista antes comentado sobre la base del principio de tutela judicial efectiva, que tuvo su reflejo en la Sentencia de 10 de noviembre de 2004 "nada cabe objetar a la viabilidad del motivo que analizamos, pues si bien incurre en el vicio formal de omitir la cita del apartado correspondiente del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , de la redacción del escrito de interposición del recurso se infiere, sin género de dudas, a qué motivo legal se acoge la recurrente para articular dicho motivo". Por tanto, cuando existe la omisión denunciada, pero en cambio del tenor de los motivos desarrollados puede llegarse al conocimiento fuera de toda duda razonable, identificando cuál es el apartado del artº 88.1 de la LJ a cuyo amparo se formula el motivo, debe rechazarse la inadmisibilidad y considerar que el recurso de casación reúne los requisitos para su viabilidad formal; en este caso, ya nos hemos referido a la sentencia de esta Sala de 3 de

noviembre de 2010 , que resuelve sobre el fondo del recurso de casación, idéntico al que en este se desarrolla, excepto en lo que se refiere al ejercicio y en haberse añadido un quinto motivo casacional, por lo que debemos de entender que al analizar los distintos motivos del recurso de casación a la luz del principio de tutela judicial efectiva, quedó suficientemente identificados los apartados del artº 88.1 de la LJ que sirvieron de amparo a los mismos, debiendo trasladar dicho parecer al presente."

Pese a ello afirma en el Cuarto Fundamento: "Ya se ha indicado que esta Sala se pronunció sobre el mismo supuesto que ahora nos ocupa, sólo que referido a distinto ejercicio, incluso mismas partes y mismos motivos de casación, excepto el quinto desarrollado en el presente, con el resultado desestimatorio para la recurrente, plasmado en la sentencia de 3 de noviembre de 2010 .

Pero no puede obviarse que tras dicha sentencia la Sala ha dictado dos sentencias que guardan una identidad sustancial con el caso que se ventila en este recurso.

En la sentencia de 31 de enero de 2011 se trataba del pago de los cánones satisfechos por Samsung Iberia a Samsung Corea en virtud de los contratos suscritos entre ambas (la segunda concede a la primera el derecho no exclusivo de utilizar la información técnica facilitada por aquella para fabricar en España aparatos lectores y grabadores de vídeo así como una licencia no exclusiva bajo los derechos de propiedad industrial de la otorgante para fabricar tales productos y para utilizar, vender o de otra forma enajenar dichos productos en todos los países del mundo, pagando un canon determinado por un porcentaje variable del precio de venta neto de cada uno de los productos vendidos o enajenados. Posteriormente se suscriben otros contratos relativos a aparatos de telefonía móvil) que se consideró que afectaba al Valor en Aduana liquidándose derechos de arancel e IVA a la importación sumándole a dicho valor los referidos cánones. El Tribunal Supremo concluye que dicho hechos sólo ponen de manifiesto que en virtud de los contratos suscritos se concede por Samsung Corea a Samsung Iberia el derecho no exclusivo de utilizar información técnica para fabricar en España y vender en todos los países del mundo bajo la marca Samsung aparatos grabadores y lectores de video y aparatos de telefonía móvil, a cambio de un canon determinado por un porcentaje variable del precio de venta neto de cada uno de los productos vendidos o enajenados.

Rechaza la conclusión a la que llegó la sentencia de instancia de que como se ha contratado pagar en función de lo vendido, el canon está relacionado con la mercancía que se valora; estimando, además, que concurren los restantes requisitos necesarios para que se proceda al ajuste del valor de Aduana, esto es, que el canon constituya una condición de venta de dicha mercancía, (al contratarse unos elementos indispensable para vender) y que su importe no esté incluido a priori en el precio (al efectuarse la liquidación en función de las unidades vendidas). "

Ha de subrayarse que en ningún momento los hechos probados aluden a la obligación de comprar por Samsung Iberia de modo exclusivo a Samsung Corea, ni a un suministro de mercancías exclusivas de Samsung Corea necesarias para la manufacturación de los productos cuya fabricación y venta son el objeto del canon. Debe entenderse que el canon controvertido está relacionado exclusivamente con los productos fabricados en España y no con las mercancías de importación, por lo que el incremento del valor de aduana no puede justificarse en el art. 32 -apartado 1, letra c) del Código Aduanero Comunitario . Añade la sentencia la incompatibilidad existente entre los derechos de importación y el Impuesto sobre la Renta de No residentes, ya que si se considera que el canon es una parte de la contraprestación por la importación carece de sentido la sujeción al Impuesto sobre Sociedades por los rendimientos derivados del contrato de licencia y asistencia técnica. La ausencia de exclusividad en las adquisiciones celebradas entre los contratantes se erige, como veremos, en un elemento esencial y distinto respecto a los litigios en que la Ford interviene.

La otra sentencia es la de 15 de febrero de 2011 , se parte en ella de que: " la entidad recurrente Adidas España, S.A., tenía suscrito un contrato de licencia de fecha 1 de enero de 1997 y con vigencia hasta el 31 de diciembre del 2000 con Adidas Internacional B.V. de Holanda, que era la entidad encargada del otorgamiento de licencias del grupo Adidas, por el que concedió el derecho y licencia no exclusivos de fabricación de los productos de las marcas Adidas y otras, así como el derecho exclusivo para vender y distribuir los pedidos que ostentasen dichas marcas, estipulándose como contraprestación el pago de un canon del 10 % de las ventas netas de los productos autorizados, disminuíble en función de un volumen neto de ventas superior a la cantidad que se señalaba (26.206 millones de pesetas); Adidas España no hizo uso de la licencia no exclusiva de fabricación, efectuando en 1999 la mayor parte de las compras de los productos provistos de la marca Adidas (un 87.255 %) en terceros países a <<Adidas Asia Pacific LTD>> (ASP), ubicada en Hong Kong y perteneciente al Grupo, que previamente adquiría en propiedad las mercancías de los fabricantes. Los pagos se realizaban a la compañía asiática a través de la Tesorería central de Adidas AG en Alemania. No obstante actuar Aspa como vendedora de las mercancías los fabricantes enviaban los productos directamente a Adidas España. En la importación se declaró como valor en aduana el importe de lo facturado por los fabricantes a ASPA, más los gastos de transporte y seguros. Adidas España abonó a Adidas Internacional BV los cánones estipulados en 1999.

Recuerda la sentencia el contenido de los arts 32, apartado 1, letra c), y 29, por los que se establecen que el valor en aduana es al precio pagado o por pagar, más la suma de los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a hacer efectivos, directa o indirectamente,

como condición de la venta de las mismas, en la medida en la que tales cánones y derechos no estén incluidos ya en el precio efectivamente pagado o por pagar. En coherencia con esta previsión, el apartado 5, letra b), del mismo artículo 32 subraya que los pagos que realice el comprador como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas no se suman al precio efectivamente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta para su importación con destino a la Comunidad. El artículo 157, apartado 1, del Reglamento de aplicación del Código aduanero precisa que, especialmente, tienen la condición de cánones y derechos de licencia los abonos por la utilización de derechos referentes a la fabricación de la mercancía importada, a la venta para su exportación o a su utilización o reventa, precisando en el apartado 2 que el precio del canon únicamente se suma si está relacionado con la mercancía que se valora y constituye una condición de su venta. Más adelante, el artículo 160 indica que, cuando el comprador pague el canon o el derecho de licencia a un tercero, aquellas condiciones sólo se consideran cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada con el mismo, pide a aquel que efectúe dicho pago. A estos efectos, el artículo 143, apartado 1, del mismo Reglamento considera existente la vinculación entre dos personas cuando una de ellas controla directa o indirectamente a la otra [letra e)] o cuando, de igual forma, posee, controla o tiene un 5 por 100 o más de las acciones de voto o títulos en circulación de ambas [letra d)]; también existe esa vinculación si están reconocidas legalmente como asociadas en negocios [letra b)], si se encuentran directa o indirectamente controladas por una tercera persona [letra f)] o si juntas dominan a otra, también de forma directa o indirecta [letra g)].

A la vista de la regulación legal y de los hechos tenidos por probados, concluye la sentencia que la contraprestación pactada y satisfecha por Adidas España fue por la concesión de los derechos para la comercialización y distribución de los productos con las marcas Adidas, y todo ello con independencia de la existencia o no de importaciones, por lo que el pago del royalty era obligado aún en el caso de que Adidas España hubiera efectuado las compras a proveedores españoles o intracomunitarios, como realmente ocurrió en el ejercicio 1999, al representar las compras a terceros países un total del 87,255 %, por lo que ha de afirmarse que las cantidades satisfechas a Adidas Internacional, B.V., en concepto de cánones, no estaban relacionadas con las mercancías importadas. Añadiendo que además, el pago efectuado a Adidas Internacional no era una condición de compra de las mercancías importadas, sino una condición posterior para la distribución de los productos, como consecuencia del acuerdo de licencia suscrito, totalmente independiente de los contratos previos de compra, sin que, en contra de lo que señala la sentencia impugnada, de la lectura del art. 2 del contrato de licencia pueda deducirse que el abono del canon, en relación con la mercancía importada, era una condición de venta para la exportación. Siendo todo ello así, no podía añadirse al precio satisfecho por la adquisición de los productos fabricados en terceros países, para determinar el valor en aduana, los cánones establecidos como contrapartida del derecho a distribuir las mercancías importadas, máxime cuando el vendedor no estaba obligado a exigir, como condición previa a la entrega, el abono de cantidad alguna al titular de la marca, aunque ASPA a partir de 1999 dejara de actuar como agente de compras de Adidas y pasara a adquirir en propiedad las mercancías fabricadas en Asia para Adidas España con exigencia de las entregas según las condiciones generales del grupo Adidas, sin perjuicio que, para determinar el valor de Aduana, pagase sólo el valor de transacción con el fabricante, al existir ventas sucesivas para la exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, más los gastos de transporte y seguros. "

En el caso que nos ocupa, el de Ford, se parte del "hecho de que la cuantificación del importe del canon anual se efectúe sobre las ventas netas del producto deduciéndose el valor y los derechos de importación de las mercancías suministradas por la empresa licenciante", a la vista del tenor del contrato suscrito, cuyo tenor ya se ha puesto de manifiesto ut supra, recordemos que consistía en "la provisión de servicios de diseño y proyecto de vehículos y componentes, de modo que la sociedad norteamericana pasa a ser la responsable del diseño y del proyecto de << todos >> los futuros vehículos, conjuntos, subconjuntos y componentes objeto del contrato y de la actualización de << todos >> estos. Ford USA concede al interesado el derecho a utilizar << toda >> la propiedad intelectual que posee, controla o está facultada para licenciar, según necesite éste para continuar fabricando vehículos en su planta de montaje y para continuar fabricando o hacer que se fabriquen y vendan conjuntos, subconjuntos y componentes. La hoy recurrente, a cambio de esta concesión, deberá satisfacer a Ford USA un canon o royalty del 4,8% para el año 1999, aplicado sobre el precio neto de venta de los vehículos montados por la actora en o después de 1999".

Hemos transcrito el fundamento precedente porque en él se contiene la razón por la cual se rectifica el criterio seguido por la sentencia de 3 de noviembre de 2010 , y que no es otro que la modificación que al mismo supusieron las sentencias de 31 de enero y 15 de febrero de 2011 .

Pero al afirmar esto no se valoró suficientemente el hecho de que los contratos interpretados en cada sentencia son claramente distintos Samsung y Adidas, de un lado, y Ford, de otro, pues la entidad Ford España deberá soportar que el diseño y proyecto de los vehículos fabricados por ella sean realizados por Ford USA.

Es decir, en la relación Ford (USA) - Ford (España) hay una relación de "exclusividad" y "dependencia" entre ambas que es evidente que está ausente tanto en el caso de Samsung como en el de Adidas, en los que los productos podían ser adquiridos de terceros que no eran las partes contratantes. Por eso, el royalty discutido tiene

una clara relación con las mercancías importadas, que está ausente en los asuntos de Adidas y Samsung. Y ello sin perjuicio de los ajustes que en virtud del artículo 158 del Código Aduanero procedan.

El que el precio del royalty se establezca después de la importación y en función de circunstancias externas no es obstáculo para que deba considerarse como una condición contractual perfectamente válida.

En conclusión, nuestra sentencia de 23 de junio de 2011 asimila el caso que decide a otros resueltos, y, sin embargo, es evidente la falta de igualdad esencial entre los casos decididos, pues las cláusulas básicas en la interpretación de los contratos de cada litigio son claramente diferentes.

Por su parte, nuestra sentencia de 30 de mayo de 2012, también referida a la entidad Ford, pone claramente de relieve que el suministro de mercancías procedente de Samsung Corea a Samsung España "no es exclusivo", remitiéndose a lo declarado en la sentencia de 23 de junio de 2011. (Lo que da a entender que si hubiese sido exclusivo la situación habría sido diferente. Y ello, sin olvidar la incompatibilidad de que allí se producía y que aquí no concurre entre el Valor en Aduana y la base del Impuesto de la Renta de No Residentes).

Finalmente, nuestra sentencia de 4 de octubre de 2012 se remite en su integridad a lo declarado en la sentencia de 30 de mayo de 2012.

La doctrina de las sentencias de 23 de junio de 2011, 30 de mayo de 2012 y 4 de octubre de 2012, descansa sobre la afirmación de que los asuntos Samsung y Adidas, sentencias de 31 de enero y 15 de febrero de 2011, son sustancialmente idénticos a los de Ford cuando las cláusulas contractuales de unas y otras responden a situaciones diferentes.

Efectivamente, y como hemos dicho, nuestras sentencias de 31 de enero y 15 de febrero de 2011 contemplan situaciones fácticas que tienen matices diferenciales de notable importancia con respecto a los que concurren en los litigios de la entidad Ford.

Para empezar, en la sentencia de 31 de enero de 2011, y referida a Samsung Electrónica Iberia, concurría una circunstancia que no se ha producido en los demás litigios y que la Sala explica en su Fundamento Cuarto en los siguientes términos: " Por otra parte debemos detenernos en la contradicción que supone la exigencia de derechos de importación con la liquidación de los royalties que derivan de los contratos celebrados por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como rendimientos obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente por parte de Samsung Corea como quedó acreditado en las actuaciones.

Esta cuestión fue planteada en la instancia, impugnándose la respuesta dada por el TEAC, que negó la existencia de contradicción entre la sujeción directa por obligación real en el Impuesto sobre Sociedad de los beneficios obtenidos por las sucursales de empresas extranjeras en España, y la inclusión de los cánones en el precio de las mercancías importadas y que constituye parte de su coste.

Frente a este criterio en la demanda se alegó que considerar que los royalties constituyen un mayor valor en aduana de las mercancías importadas es tanto como admitir que forman parte de la transmisión de la propiedad de las mercancías, lo que resulta incompatible con el propio concepto de canon que debe implicar una cesión de uso, pero no una transmisión de propiedad, por lo que de producirse dicha transmisión de modo efectivo los pagos derivados de la misma no tendrían la consideración de renta obtenida en España y, en consecuencia, no deberían haber estado sometidos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Abogado del Estado, ante la respuesta dada al motivo por la Sala, señalando que no le compete resolver sobre la procedencia o improcedencia de la tributación, en materia de Renta de no Residentes, al limitarse su competencia a la revisión del acto administrativo, se remite al criterio sentado por el TEAC, achacando a la parte, en todo caso, que el motivo no se articulase por el cauce del art. 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional.

No podemos aceptar la oposición que formula el Abogado del Estado, respecto a la inadecuación del motivo utilizado, toda vez que existió pronunciamiento de la Sala, aunque éste implicara no entrar en el fondo, por entender que no tenía relación con la cuestión controvertida.

Esto sentado, lleva razón la recurrente cuando denuncia la incompatibilidad entre los derechos de importación y el Impuesto sobre la Renta de No residentes, ya que si se considera que el canon es una parte de la contraprestación por la importación carece de sentido la sujeción al Impuesto sobre Sociedades por los rendimientos derivados del contrato de licencia y asistencia técnica. "

Tampoco puede olvidarse lo que se manifiesta: " Esta conclusión no puede ser compartida por la Sala, ya que en ningún momento los hechos probados aluden a la obligación de comprar a Samsung Corea, ni a un suministro de mercancías "exclusivas" de Samsung necesarias para la manufacturación de los productos cuya fabricación y venta son el objeto del canon.

Siendo todo ello así, procede entender que el canon controvertido está relacionado exclusivamente con los productos fabricados en España y no con las mercancías de importación, por lo que el incremento del valor de aduana no puede justificarse en el art. 32 -apartado 1, letra c) del Código Aduanero Comunitario, en este caso, como estimó la sentencia impugnada, siguiendo el criterio de la Administración. ". (Razonamiento que parece indicar que si esa circunstancia se hubiera acreditado y eso es lo que sucede en los casos de Ford, la conclusión habría sido la contraria).

Por su parte la sentencia de 15 de febrero en su fundamento quinto pone de relieve que Adidas España no hizo uso de la licencia no exclusiva de fabricación, efectuando la mayor parte de las compras de los productos de la marca Adidas en terceros países.

La Sala a partir de estas premisas llega a la conclusión de que los royalties controvertidos no están relacionados con las mercancías importadas.

Por el contrario, en los asuntos de Ford y en virtud de la cláusula contractual de "exclusividad" suscrita entre Ford Motor Company US y Ford España es absoluta: " la provisión de servicios de diseño y proyecto de vehículos y componentes, de modo que la sociedad norteamericana pasa a ser la responsable del diseño y del proyecto de "todos" los futuros vehículos, conjuntos, subconjuntos y componentes objeto del contrato y de la actualización de "todos" estos. Ford USA concede al interesado el derecho a utilizar "toda" la propiedad intelectual que posee, controla o está facultada para licenciar, según necesite éste para continuar fabricando vehículos en su planta de montaje y para continuar fabricando o hacer que se fabriquen y vendan conjuntos, subconjuntos y componentes ".

Sexto. Conclusión

No parece pues, ajustada a derecho la pretensión del actor tratando de hacer valer unas situaciones de semejanza, que, a pesar de lo declarado por nosotros, distan mucho de serlo en aspectos esenciales, y que, como puede comprobarse, comportan problemas de interpretación contractual que no son de sencilla resolución.

En cualquier caso, y en mérito de lo razonado, se rectifica la doctrina de sentencias de 23 de junio de 2011 , 30 de mayo y 4 de octubre de 2012 en mérito de lo arriba descrito , volviendo a la doctrina de la sentencia de 3 de noviembre de 2010 y a nuestra sentencia última de 4 de marzo de 2013 que antes hemos transcrito.

Séptimo. Costas

Lo dicho comporta la desestimación del Recurso de Casación con expresa imposición de costas a la entidad recurrente, que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la entidad Ford España, S.L., representada por el Procurador D. Carlos Ibáñez De La Cardiniere, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2009 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.