

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-07-2025

N.º CONSULTA NO VINCULANTE: 5/2025

SUMARIO:

Deuda aduanera. *¿Los royalties deben incrementar el valor en aduana de las mercancías?* La empresa X (SP), situada en Bilbao y la empresa X (US) situada en Cleveland, pertenecen al grupo francés X. el grupo francés X no impone, dirige, ni controla la producción, diseño o comercialización de los productos que fabrican o distribuyen X (SP) o X(US). X(SP) compra productos fabricados por X(US), que posteriormente son importados en España. De conformidad con lo dispuesto en el art. 71.1 CAU, los cánones y derechos de licencia se sumarán al precio realmente pagado o por pagar cuando estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y constituyan una condición de venta de las mercancías. No se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya o no una condición de venta de las mercancías. No obstante, es de señalar que de conformidad con la art. 71.1.c) del Código aduanero de la Unión, el precio realmente pagado o por pagar se completará con los cánones y derechos de licencia cuando estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y constituyan una condición de venta de las mercancías. En general, cuando se pagan los cánones a una parte que ejerce un control directo de la producción y venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, es posible considerar tales pagos como una condición de la venta, aunque no constituyan una obligación del vendedor, sino del comprador respecto al licenciatario. Todo ello con independencia de la comprobación efectiva de los elementos anteriormente señalados, que en el momento de la importación corresponde a la Aduana de despacho y, con posterioridad, a los Servicios de Inspección de la AEAT, en el ejercicio de sus actividades de control a posteriori.

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa X (SP), situada en Bilbao y la empresa X (US) situada en Cleveland, pertenecen al grupo francés X. Ambas empresas pagan royalties al grupo francés X por el uso de la marca. Señala el consultante que el grupo francés X no impone, dirige, ni controla la producción, diseño o comercialización de los productos que fabrican o distribuyen X (SP) o X(US). X(SP) compra productos fabricados por X(US), que posteriormente son importados en España.

Cuestión planteada:

Si los royalties pagados por X(SP) deben incrementar el valor en aduana de las mercancías compradas a X(US).

Contestación:

Los apartados 1 y 2 del artículo 70 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión (en adelante, CAU) establecen lo siguiente:

“1. La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.”.

Síguenos en...

Por su parte, el artículo 71 del CAU establece:

"1. Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.".

De conformidad con lo dispuesto en este apartado, los cánones y derechos de licencia se sumarán al precio realmente pagado o por pagar cuando estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y constituyan una condición de venta de las mercancías.

Adicionalmente, el artículo 136 del Reglamento de Ejecución (UE) 2447/2015, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DO L 343 de 29.12.2015) señala en relación con los cánones y derechos de licencia lo siguiente:

"1. Los cánones y derechos de licencia están relacionados con las mercancías importadas, en particular, si los derechos transferidos en virtud del acuerdo de licencia o cánones se incorporan a las mercancías. El método de cálculo del importe de los cánones o derechos de licencia no es el factor decisivo.

2. Cuando el método de cálculo del importe de cánones o derechos de licencia se base en el precio de las mercancías importadas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dichos cánones o derechos de licencia está relacionado con la mercancía que se valora.

3. Si los cánones o derechos de licencia se relacionan en parte con las mercancías objeto de valoración y en parte con otros componentes o elementos constitutivos incorporados a las mercancías después de su importación o con prestaciones o servicios posteriores a la importación, se efectuará un ajuste adecuado.

4. Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago;

b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales;

c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante.

5. No se tendrá en cuenta el país de establecimiento del beneficiario del pago de los cánones o derechos de licencia."

De la normativa reproducida resulta que para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías a efectos de determinar el valor en aduana de las mismas, se requiere el cumplimiento acumulativo de las siguientes condiciones:

- Que el importe del canon no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.

- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.

- Que el pago del canon constituya, directa o indirectamente, una condición de venta de la mercancía importada.

A los efectos de considerar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía a valorar, el comentario nº 11 del Comité del Código Aduanero (Sección de Valor en Aduana) sobre la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra c) del antiguo Código Aduanero (actual art. 71, apartado 1, letra c) señalaba que era oportuno analizar el cumplimiento de determinadas situaciones que podrían indicar que el licenciante ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor. Entre dichas situaciones se podrían destacar los siguientes:

Síguenos en...

- el licenciante elige al fabricante y se lo impone al comprador;
- existe un contrato directo de fabricación entre el licenciante y el vendedor;
- el licenciante ejerce un control efectivo, directo o indirecto, sobre la fabricación;
- el licenciante ejerce un control efectivo, directo o indirecto, sobre la logística y la expedición de las mercancías al comprador;
- el licenciante está autorizado a examinar los registros contables del fabricante o del comprador;
- el licenciante decide los métodos de producción que van a aplicarse/suministra los dibujos, etc.;
- el licenciante no permite que el comprador adquiera las mercancías directamente al fabricante, sino al propietario de la marca (licenciante) que puede también actuar de agente de compras del importador.
- las características de los productos y la tecnología utilizada en su fabricación son estipulados por el licenciante.

Aunque cada uno de estos elementos no constituya en sí mismo una condición de venta, la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta incluso cuando no exista vinculación en el sentido del artículo 127 del Reglamento de Ejecución (UE) 2447/2015.

Por su parte el Comentario nº 3 del Comité de Valor, señala, en relación con la posibilidad de que el canon sea satisfecho por el comprador a un tercero distinto del vendedor, lo siguiente:

"Cuando los bienes se compran a una persona y se paga un canon o un derecho de licencia a otra persona, el pago puede considerarse, no obstante, una condición de venta de los bienes. Puede considerarse que el vendedor, o una persona vinculada a él, exige al comprador que efectúe dicho pago cuando, por ejemplo, en un grupo multinacional se compran bienes a un miembro del grupo y se exige el pago del canon a otro miembro del mismo grupo. Lo mismo ocurriría cuando el vendedor es un licenciario del receptor del canon y éste controla las condiciones de la venta."

Asimismo, el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, se refiere al modo de determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia se efectúa como condición de venta de las mercancías objeto de valoración, señalando lo siguiente:

"7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia."

En relación con esta cuestión se ha de tener en cuenta, asimismo, la Sentencia de 9 de marzo de 2017, asunto 173/15, que viene a perfilar aún más el contenido del requisito de la condición de venta, señalando en el apartado 71 lo siguiente:

"71. A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 32, apartado 1, letra c), del Código aduanero y el artículo 160 del Reglamento nº 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que los cánones o los derechos de licencia constituyen una «condición de la venta» de las mercancías objeto de valoración cuando el pago de dichos cánones o derechos de licencia lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, dentro de un mismo grupo de sociedades, y es a esa misma empresa a quien se hace el pago."

Finalmente señalar que, en la Resolución de 13 de mayo de 2025, relativa a la inclusión de cánones por derechos de licencia en el valor en aduana, el Tribunal Económico Administrativo Central expresa lo siguiente (FD Sexto):

Síguenos en...

“Se ha de tener en cuenta que la nueva regulación que de los cánones se hace en el Reglamento de Ejecución pone el acento en la circunstancia de que la mercancía no pudiera ser adquirida sin el pago de los cánones, lo cual resulta evidente en el caso que nos ocupa en el que del contenido del contrato se deriva claramente que dado que las mercancías importadas incorporan las marcas autorizadas por la licenciante dicha importación no podría hacerse sin el pago del canon.

Aún cuando la interesada manifiesta que no se ha producido ningún cambio en la normativa, lo cierto es que dicha modificación si se ha producido puesto que la citada previsión (las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante) ya no constituye un criterio interpretativo no vinculante sino que está contemplada en un Reglamento cuyas disposiciones son de aplicación directa.

Además el citado cambio normativo es coherente con la jurisprudencia del TJUE anteriormente reproducida en la que se deja absolutamente claro que lo importante a la hora de adicionar el canon es si la venta de las mercancías podría realizarse sin el pago del canon.”

En resumen, de acuerdo a lo anteriormente expuesto y en base a la información aportada en la consulta, no se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya o no una condición de venta de las mercancías. No obstante, es de señalar que de conformidad con la letra c) del apartado 1 del artículo 71 del Código aduanero de la Unión, el precio realmente pagado o por pagar se completará con los cánones y derechos de licencia cuando estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y constituyan una condición de venta de las mercancías. En general, cuando se pagan los cánones a una parte que ejerce un control directo de la producción y venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, es posible considerar tales pagos como una condición de la venta, aunque no constituyan una obligación del vendedor, sino del comprador respecto al licenciario.

Todo ello con independencia de la comprobación efectiva de los elementos anteriormente señalados, que en el momento de la importación corresponde a la Aduana de despacho y, con posterioridad, a los Servicios de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus actividades de control a posteriori.

Lo que comunico a Ud. con efectos no vinculantes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone:

“La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario”

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.