

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC062086

DGT: 20-10-2016

N.º CONSULTA: 36/2016

SUMARIO:

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Cánones y royalties. Una empresa española «X» participa en múltiples filiales, una de ellas «Y», también española, se dedica al diseño de prendas de vestir y complementos, registrando las colecciones en el registro de la Propiedad Industrial a su nombre. Una vez finalizado el diseño, «X» arrendará a «Y» la colección en exclusiva para su explotación comercial. El objeto del contrato de arrendamiento sería la colección en su totalidad, como un activo completo. El contrato de arrendamiento entre «X» e «Y» habilita a «X» para producir por sí misma o a través de terceros las prendas y complementos de la colección, sin que por dicha actividad de producción deba satisfacerse ningún canon o precio. La obligación de pagar un precio o canon por el arrendamiento solo nace cuando X vende las prendas y complementos y en función de dichas ventas. Por otro lado, el contrato que regule la cesión del diseño será exclusivamente entre el cedente y cesionario, siendo este último completamente libre de fabricar por sí mismo o mediante la contratación de terceros la fabricación de los productos que incorporen el diseño cedido sin que el cedente intervenga o pueda imponer condición alguna en la referida fabricación, no siendo parte, en todo caso, del contrato que suscriba el cesionario con los fabricantes. No se aprecia que se cumplan los elementos suficientes que permitan llegar a la conclusión de que el pago del canon sea una condición de venta de las mercancías y, por ende, deba formar parte del valor en aduana de las mercancías importadas. 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.

PRECEPTOS:

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código Aduanero de la Unión), arts. 70 a 72.

Reglamento Delegado (UE) 2015/2447, de la Comisión (Desarrollo código aduanero de la Unión), arts. 127 y 136.

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa española "X" participa en múltiples filiales, una de ellas "Y", también española, se dedica al diseño de prendas de vestir y complementos, registrando las colecciones en el registro de la Propiedad Industrial a su nombre.

Una vez finalizado el diseño, "X" arrendará a "Y" la colección en exclusiva para su explotación comercial. El objeto del contrato de arrendamiento sería la colección en su totalidad, como un activo completo.

El contrato de arrendamiento entre "X" e "Y" habilita a "X" para producir por sí misma o a través de terceros las prendas y complementos de la colección, sin que por dicha actividad de producción deba satisfacerse ningún canon o precio. La obligación de pagar un precio o canon por el arrendamiento solo nace cuando X vende las prendas y complementos y en función de dichas ventas.

Por otro lado, el contrato que regule la cesión del diseño será exclusivamente entre el cedente y cesionario, siendo este último completamente libre de fabricar por sí mismo o mediante la contratación de terceros la fabricación de los productos que incorporen el diseño cedido sin que el cedente intervenga o pueda imponer condición alguna en la referida fabricación, no siendo parte, en todo caso, del contrato que suscriba el cesionario con los fabricantes.

Cuestión planteada:

En el supuesto de que "X" contrate con un fabricante de un país tercero la fabricación de los diseños, si debe incluirse en el valor en aduana de los diseños importados el importe de los cánones o royalties satisfechos a "Y".

Contestación:

El artículo 70 del Reglamento (UE) N° 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 establece:

“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.

3. El valor de transacción se aplicará siempre que se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) que no existan más restricciones para la utilización o disposición de las mercancías por parte del comprador que las siguientes:

- i) restricciones impuestas o exigidas por las normas o por las autoridades públicas de la Unión;
- ii) limitaciones de la zona geográfica en la que las mercancías puedan ser objeto de reventa;
- iii) restricciones que no afecten sustancialmente al valor en aduana de las mercancías;

b) que ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse;

c) que ninguno de los beneficios derivados de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador repercuta directa o indirectamente en el vendedor, salvo que el valor pueda ajustarse convenientemente;

d) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o la vinculación no tenga influencia en el precio.”.

Por su parte, el artículo 71 del Reglamento 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;

(...)

2. Cualquier elemento que se sume al precio realmente pagado o por pagar, de conformidad con el apartado 1, se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.

3. Al determinar el valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio realmente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo.”.

Adicionalmente, el artículo 72 del aludido texto legal dispone:

“Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

(...)

g) no obstante lo dispuesto en el artículo 71, apartado 1, letra c), los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación a la Unión.”.

Según la consultante: “El contrato de arrendamiento entre la consultante “X” e “Y” habilita a “X” para producir por sí misma o a través de terceros las prendas y complementos de la colección, sin que por dicha actividad de producción deba satisfacerse ningún canon o precio. La obligación de pagar un precio o canon por el arrendamiento solo nace cuando “X” vende las prendas y complementos y en función de dichas ventas.”.

Es decir, la contraprestación pactada y satisfecha por “X” a “Y” es por la concesión de los derechos de comercialización y distribución de los productos diseñados por “Y”, y ello con independencia de la existencia o no de importaciones.

Por tanto, de acuerdo con lo establecido en el anterior precepto, el precio o canon que “X” satisface a “Y” no formará parte del valor del aduana “cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para la exportación a la Unión.”.

A efectos de determinar qué se entiende por condición de venta cuando existen cánones que pueden estar relacionados con las mercancías objeto de valoración el apartado 4 del artículo 136 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión establece:

“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.”.

El apartado b) se refiere al caso en el que el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales.

En el supuesto objeto de la consulta, el comprador realiza el pago al cedente por el derecho de distribución de las mercancías, lo que es independiente de la fabricación de los productos.

Según el apartado 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.

La consultante manifiesta que no existe condición de venta alguna entre el fabricante y ella (cesionaria) relacionada con el canon a pagar a la cedente. El canon a satisfacer no está establecido en función de los productos fabricados. Es más, el pago del canon es independiente que los productos sean fabricados en el territorio de la Unión o bien que se fabriquen fuera de dicho territorio y sean importados por la cesionaria.

Por tanto, los supuestos contemplados en las letras b) y c) parecen no darse en la operativa objeto de consulta.

Sin embargo, para verificar si se cumple el supuesto recogido en la letra a) del precepto anteriormente transcrito, habría que analizar si “Y” está vinculada al fabricante extracomunitario.

En este sentido, el artículo 127 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/2447 dispone:

“1. A efectos del presente capítulo, se considerará que dos personas están vinculadas si se cumple una de las siguientes condiciones:

- a) si una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra;
- b) si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas;
- c) si una es empleada de otra;
- d) si una tercera persona posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5 % o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra;

- e) si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra;
- f) si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona;
- g) si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona;
- h) si son miembros de la misma familia.

2. Las personas asociadas en negocios de manera que una de ellas sea el agente, distribuidor o concesionario exclusivo, llámese como se llame, de la otra, solo se considerarán vinculadas cuando cumplan los criterios mencionados en el apartado 1.

3. A efectos del apartado 1, letras e), f) y g), se considerará que una persona controla a otra cuando tenga la capacidad jurídica o efectiva de imponer directrices a esta última.”.

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, 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:

- 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.

La consultante, “X”, manifiesta en su escrito de consulta que realizará con sus propios recursos y sin intervención de “Y”, entre otras, las siguientes funciones:

- Determinación del volumen de producto a fabricar de cada uno de los diseños arrendados.
- Distribución del producto fabricado entre los distintos mercados para su comercialización, determinando el transporte y logística del producto. “Y” no tiene derecho a limitar de forma alguna los mercados, clientes o condiciones de venta de los productos.
- Elección del proveedor y el centro que fabricará los productos. No obstante, los fabricantes podrán coincidir con los empleados por “Y” por el conocimiento previo que éstos tengan del producto por la obtención del prototipo.
- Control de los fabricantes proveedores para asegurar el cumplimiento de los estándares de calidad marcados por “X”.
- Determinación de los precios de venta finales de los productos, sin que “Y” tenga capacidad legal o contractual para imponer los mismos.

Adicionalmente, la consultante señala que, a pesar del gran detalle técnico que se incluye en las fichas de diseño, puedan surgir dudas sobre la implementación de un diseño. En este caso, “X” puede solicitar a “Y” que le facilite a ella misma, o que le indique directamente al fabricante, las aclaraciones técnicas pertinentes.

Por tanto, de acuerdo a lo anteriormente expuesto y en base a la información aportada, no se aprecia que se cumplan los elementos suficientes que permitan llegar a la conclusión de que el pago del canon sea una condición de venta de las mercancías y, por ende, deba formar parte del valor en aduana de las mercancías importadas.

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 Vd. con efectos no vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.