

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057130

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de diciembre de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 2954/2011

SUMARIO:

Renta de aduanas. Valor en aduana de las mercancías. Cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías. En primer lugar recordaremos que para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana se requiere que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar, que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora y que constituya una condición de venta de esta mercancía. Así, no procede incluir en el valor en aduana el canon satisfecho cuando éste no es una condición de venta de las mercancías importadas, sino una condición de posterior distribución de las mismas, es decir, cuando la contraprestación pactada es por la concesión de los derechos para la comercialización y distribución de los productos con las marcas objeto de licencia, con independencia de la existencia o no de importaciones. En el caso que se analiza, la entidad reclamante alega que la afirmación de que el licenciador no estaría dispuesto a conceder el derecho a utilizar la marca autorizada en los productos importados sin que se le abonase el correspondiente canon, no implica que el canon sea una condición de venta de las mercancías pues, de lo contrario, cabría apreciar la inclusión de los pagos por royalties en el valor en aduana en todos los contratos de licencia en los que existiese una previa importación. Efectivamente, es ésta una afirmación obvia que cabe esperar en todo contrato de licencia, pues la esencia de este tipo de contratos es la protección del uso de la marca. Es por ello que los contratos de licencia suscritos, contienen las cláusulas necesarias, típicas y legalmente previstas para la protección legal de las marcas y el correcto uso de éstas por el licenciario, siendo el canon satisfecho la contraprestación económica por el permiso de uso de las marcas objeto de los acuerdos. Es lógico, por tanto, que el licenciante, al amparo del contrato de licencia, no conceda el derecho a utilizar la marca autorizada en los productos importados sin que se le satisfaga una contraprestación al respecto, esto es, el canon previsto. En definitiva, esta cláusula no implica que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías, a los efectos de la cuestión que ahora se plantea, puesto que la importación se puede producir con independencia del pago del canon. [Vid., STS, de 15 de febrero de 2011, recurso n.º 7460/2005 (NFJ041765)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 143, 157, 159, 160 y 162.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 17, 77 y 83.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, en virtud del recurso de alzada interpuesto por **PRO..., S.A.** (NIF A...) y en su nombre y representación D. ... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en Calle ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco de fecha 31 de marzo de 2011, recaída en sus expedientes acumulados 48/195/2010 y 48/196/2010, por los conceptos Aduanas-Tarifa Exterior Común e IVA a la importación y cuantías 392.092,05 € y 638.639,98 €, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) incoó a la entidad **PRO..., S.A.**, con fecha 1 de diciembre de 2009, las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-... por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2007, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 379.409,45 €
Intereses de demora: 12.682,60 €

Total deuda a ingresar: 392.092,05 €

- Acta A02-... por el concepto "IVA Actas de Inspección" ejercicio 2007, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 613.531,57 €
Intereses de demora: 25.108,41 €

Total deuda a ingresar: 638.639,98 €

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprende lo siguiente:

I. La entidad reclamante, **PRO..., S.A.**, en adelante **PRO...**, es una entidad que centra su actividad en la comercialización, distribución, importación y exportación de toda clase de artículos deportivos así como en los demás negocios relacionados directa o indirectamente con el sector. Asimismo, dispone de la concesión de la distribución en todo el territorio nacional de los productos marca **X** y **Y**.

La concesión de los productos de la marca **X** se efectuó en virtud del Acuerdo de Licencia y Distribución suscrito el día 1 de enero de 1998 con la empresa de Estados Unidos **AM... CORP.**, mientras que la referida a los productos de la marca **Y** se sustenta en el Acuerdo de Fabricación, Distribución y Autorización suscrito el 1 de enero de 1999 entre la empresa de Estados Unidos **Y INC.** y la española S..., S.A., que fue absorbida por **PRO...** el 21 de marzo de 2001.

Por otra parte, **PRO...** tiene suscrito con la firma **T...LIMITED** de Hong Kong un Acuerdo de Representación fechado el 8 de mayo de 2002, en virtud del cual esta última proporcionará a la primera servicios de representante de compras de calzado **Y** por los que percibirá una comisión de compra en los términos que expresamente se fijan.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los Servicios de Inspección adscritos a la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco en relación con las operaciones de importación efectuadas por **PRO...** durante el ejercicio 2007, se constató que en aquellas formalizadas con los DUA que expresamente se citan se había producido un error al considerar el valor de las facturas en dólares y no en euros, como finalmente venían fijados.

Asimismo, se constató que no se había incluido en el valor en aduana de las importaciones llevadas a cabo en ese ejercicio, el importe de 12.520,52 € por los cánones pagados a la empresa **AM... CORP.** respecto de los productos importados bajo su contrato de licencia, así como los 3.156.719,2 € abonados a la empresa **Y INC.**, en virtud de su contrato, pero sólo por los productos denominados "artículos autorizados de calzado" (AAC). Dado que el criterio que sostenía la Inspección de Aduanas era que dichos importes debían haberse integrado en el valor en aduana y que al mismo tiempo debía corregirse el error de divisas antes señalado, procedieron a regularizar esta situación tributaria mediante la extensión, en fecha 1 de diciembre de 2009, de las referidas actas que fueron firmadas en disconformidad.

II. Como consecuencia de la exigencia de los derechos de arancel derivados de la inclusión del importe de los cánones en el valor en aduana de las mercancías importadas, se exigió, asimismo, el IVA a la importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto en el importe de estos derechos de arancel.

III. De acuerdo con el apartado 3 de las referidas actas, a juicio de la Inspección, se entiende que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Segundo.

Con fecha 18 de diciembre de 2009, la entidad presentó escrito de alegaciones a las actas citadas anteriormente, mediante el cual se opone a la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas, puesto que, a su juicio, no son condición de venta de las mercancías importadas teniendo la entidad absoluta libertad para adquirir las mercancías de otros proveedores no vinculados al vendedor. Asimismo, tampoco se incluiría el importe de los cánones mínimos garantizados puesto que éstos no

tienen ninguna vinculación con los bienes adquiridos. Consecuentemente, en relación con el IVA, la sociedad alega que el importe de los cánones no debe ser incluido en la base imponible de este impuesto.

Tercero.

Con fecha 21 de diciembre de 2009, el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco de la AEAT dictó los acuerdos de liquidación por los conceptos “Tarifa Exterior Comunidad” e “IVA Actas de Inspección” en los que confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictan estos acuerdos, los importes resultantes de las liquidaciones fueron los siguientes:

Liquidación “Tarifa Exterior-Comunidad”:

Cuota: 379.409,45 €

Intereses de demora: 12.682,60 €

Total deuda a ingresar: 392.092,05 €

Liquidación “IVA Actas de Inspección”:

Cuota: 613.531,57 €

Intereses de demora: 25.108,41 €

Total deuda a ingresar: 638.639,98 €

Frente a estos acuerdos de liquidación, la entidad interesada interpuso sendos recursos de reposición que fueron resueltos en fecha 2 de febrero de 2010 desestimando las pretensiones de la reclamante. Las resoluciones de tales recursos se notificaron en fecha 9 de febrero de 2010.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la entidad **PRO...** interpuso en fecha 9 de marzo de 2010 las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco que fueron tramitadas con números de expediente 48/195/2010 y 48/196/2010. El escrito de alegaciones se presentó con fecha 7 de mayo de 2010 y mediante él la entidad reitera, en esencia, lo alegado en el procedimiento de Inspección.

Quinto.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco resolvió de forma acumulada las referidas reclamaciones en fecha 31 de marzo de 2011 desestimando las pretensiones de la entidad reclamante por lo que ésta interpuso con fecha 12 de mayo de 2011 el presente recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta reclamación fue registrada con R.G. 2954/2011. En el escrito de alegaciones la entidad reitera las presentadas en las anteriores instancias.

Con posterioridad, la entidad reclamante presentó con fecha 11 de noviembre de 2011 un nuevo escrito de alegaciones complementarias a las anteriores mediante el cual sostiene que el caso planteado en la sentencia de fecha 15 de febrero de 2011 del Tribunal Supremo nº 641/2011, Sala de lo Contencioso, sección 2ª, número de recurso 7460/2005, es similar al que ahora es objeto del presente recurso. Así, la entidad alega que los cánones que debe satisfacer **PRO...** no se refieren exclusivamente a la mercancía importada puesto que consisten, por una parte, en un porcentaje de las ventas netas y, por otro, en un canon mínimo garantizado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, citada en el encabezamiento, se encuentra ajustada a Derecho, esto es, si procede incluir los cánones controvertidos en el valor en aduana o no.

Tercero.

En el caso objeto de recurso, la principal cuestión que se ha de tratar es la procedencia o no de la inclusión en el valor en aduana de las mercancías importadas por la entidad reclamante, **PRO...**, de los cánones satisfechos por ésta a las sociedades **AM... CORP.** y **Y INC.**, en virtud de los contratos de licencia suscritos entre la reclamante y estas sociedades.

Conforme al apartado 1 del artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC):

“El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, (...)”.

Así, de acuerdo con el artículo 32 del CAC:

“1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

(...)

5. No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1:

(...)

b) los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyan una condición de la venta para su exportación con destino a la Comunidad”.

Por su parte los artículos 157 a 162 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, por el que se aprueban las Disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario (en adelante DACAC) contienen las “Disposiciones relativas a los cánones y a los derechos de licencia”.

El artículo 157 de las DACAC establece al respecto que:

“1. A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a:

- la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o
- la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados), o
- la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable).

2. Con independencia de los casos previstos en el apartado 5 del artículo 32 del Código, cuando el valor en aduana de la mercancía importada se determine aplicando lo dispuesto en el artículo 29 del Código, el canon o el derecho de licencia sólo se sumarán al precio efectivamente pagado o a pagar si ese pago:

- está relacionado con la mercancía que se valora y
- constituye una condición de venta de dicha mercancía”.

Asimismo, conforme al artículo 160 de las DACAC:

“Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157 sólo se considerarán cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago”.

Por tanto, conforme a los citados preceptos, para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana se requiere:

- Que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que constituya una condición de venta de esta mercancía.

Respecto a la condición relativa a que el canon constituya una condición de venta de la mercancía, es relevante destacar el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en varias contestaciones a consultas. Entre ellas, se pueden señalar las consultas números 0125-03, de 30 de enero de 2003; 0603-03, de 6 de mayo de 2003 y 1920-03, de 18 de noviembre de 2003. En todas ellas se plantean situaciones similares en las que la DGT se ha pronunciado en el mismo sentido. Se trata de empresas españolas que importan mercancías procedentes de un país tercero. Estas mercancías son de una marca registrada, por lo que el importador paga a un tercero, propietario de la marca, cánones por la cesión del uso de ésta, en virtud de un contrato de licencia. La empresa importadora, licenciataria de los referidos productos, los adquiere del proveedor que estima oportuno. Por su parte, el licenciador no tiene vinculación con el proveedor, ni le aporta "know-how", patrones o tecnología de fabricación.

Las contestaciones a las consultas citadas establecen lo siguiente:

“A los efectos de considerar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía a valorar, esta Dirección General considera que hay que analizar si se cumplen o no determinados elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor suficiente para que el pago de dichos cánones se considere como condición de la venta para la exportación. A juicio de esta Dirección General se podrían destacar los siguientes elementos:

- el producto tiene o no las características e incorpora la tecnología definidas por el licenciador;
- el licenciador selecciona o no al fabricante y se lo impone al comprador;
- existe o no un contrato directo de fabricación entre el licenciador y el vendedor;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la fabricación;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la consignación y el transporte de los productos hasta el comprador.

Esta Dirección General entiende que aunque cada uno de estos elementos no constituya en sí mismo una condición de la 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 una vinculación en el sentido del artículo 143 de las disposiciones de aplicación del Código aduanero.

Llegado a este punto hay que señalar que la cuestión fundamental estaría centrada en determinar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía importada.

En el caso que nos ocupa, el consultante afirma que el licenciador no aporta al proveedor-fabricante “Know-how”, patrones, ni tecnología de fabricación, ni tiene contacto alguno con él. Por su parte el importador – licenciataria del producto- adquiere las mercancías al proveedor que estima oportuno, en función del precio ofertado. En definitiva, parece que el importador cumple una obligación propia cuando efectúa el pago del canon a un tercero- licenciador- en aplicación de un contrato de licencia.

Por consiguiente y exclusivamente sobre la base de la información aportada por el consultante, no se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya una condición de venta de las mercancías. En la misma medida habría que considerar que no se cumplirían las condiciones necesarias para incluir los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código aduanero”.

Por su parte, el Compendio de textos sobre el valor en aduana del Comité del Código Aduanero (sección del valor en aduana), elaborado el 8 de octubre de 2003 en el seno de la Comisión Europea, se pronuncia en el mismo sentido estableciendo en su Conclusión nº 24 lo siguiente:

“2.2. En general, cuando se pagan cánones a una parte que ejerce un control directo sobre la producción y la venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, puede considerarse que este pago es una condición de la venta. No importa que tengan su origen en una obligación impuesta por el licenciador que se aplica al comprador en vez de al vendedor.

A continuación figuran varios elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de la venta para exportación:

a) elementos correspondientes a los productos:

- el producto fabricado es específico del licenciador (por lo que se refiere a su concepción y marca comercial)
- el licenciador determina las características de los productos y la tecnología usada

b) elementos correspondientes al fabricante, por ejemplo:

- el licenciador selecciona al fabricante y lo impone al comprador
- existe un contrato de fabricación directo entre el licenciador y el vendedor.

c) elementos correspondientes al control efectivo ejercido por el licenciador, por ejemplo:

- el licenciador ejerce un control efectivo directo o indirecto sobre la fabricación (por lo que se refiere a las plantas y/o los métodos de producción)
- el licenciador ejerce un control real directo o indirecto sobre la logística y el envío de los productos al comprador.

Ninguno de estos elementos constituye por sí mismo una condición de la venta, pero es probable que la combinación de varios de ellos muestre que el pago del canon es una condición de la venta, aunque no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero”.

Por tanto, conforme al criterio contenido en las consultas citadas de la Dirección General de Tributos así como en la conclusión 24 del Comité del Código Aduanero, para considerar que el pago del canon constituye una condición de venta de la mercancía hay que analizar si se cumple o no alguno de los elementos citados en ellos que puedan indicar que el licenciador, en este caso, las entidades **AM... CORP.** y **Y INC.**, ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor-exportador.

En el mismo sentido es preciso destacar los puntos 12 y 13 del comentario 3 del Comité del valor en aduana sobre el Reglamento 3158/83 (hoy día integrado en los artículos 157 a 162 de las DACAC). En ellos se establece lo siguiente:

“Cánones y derechos de licencia abonados como condición para la venta de las mercancías que se han de valorar.

12. El problema que se plantea en este contexto no es otro que el de saber si el vendedor podría vender las mercancías sin pagar un canon o un derecho de licencia. La condición puede ser explícita o implícita. En la mayoría de los casos, en el contrato de licencia está especificado si la venta de las mercancías importadas está subordinada al pago de un canon o un derecho de licencia. No obstante, no es imprescindible que lo esté.

13. En el caso de que se compren mercancías a una persona y se abone un canon o un derecho de licencia a otra, en determinados casos puede considerarse dicho pago como una condición de venta de las mercancías (ver el artículo 4 de las Disposiciones de Aplicación). Puede considerarse que el vendedor o una persona relacionada con él exige que el comprador haga dicho pago cuando, por ejemplo, en un grupo multinacional se compren mercancías a un miembro del grupo y se exija que el pago del canon se efectúe a otro miembro del mismo grupo. Lo mismo sucede si el comprador es titular de una licencia del perceptor, y este preceptor controla las condiciones de la venta”.

Cuarto.

En el caso objeto de reclamación, tanto la Inspección como el Tribunal Regional sostienen en sus respectivos acuerdos que se cumplen las tres condiciones señaladas para considerar que el canon deba adicionarse al precio de las mercancías para el cálculo del valor en aduana. Se recuerda que las tres condiciones son las siguientes:

- 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 constituya una condición de venta de esta mercancía.

Por lo que respecta a la primera condición, se puede afirmar que ésta se cumple en el presente caso. Así, el importe del canon no puede estar incluido en el precio de las mercancías puesto que se determina y liquida con posterioridad a la importación en el momento en que se comercializa el producto importado.

Respecto de la segunda condición que exige que el canon esté relacionado con la mercancía importada, la entidad reclamante discrepa con el Tribunal Regional respecto de la consideración del canon abonado a la entidad Y, puesto que éste se fija en relación con la venta de productos terminados siendo su pago obligatorio aunque no se hubieran producido importaciones por lo que, a su juicio, el pago del canon es independiente de las importaciones realizadas.

A este respecto, la entidad reclamante sostiene que es de aplicación al presente caso lo señalado en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2011, nº de recurso 7460/2005, donde se resuelve un caso similar al que es objeto de recurso.

Se trata de la entidad Adidas España, S.A., que tenía suscrito un contrato de licencia 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 de fabricación de los productos de las marcas Adidas y otras, así como el derecho para vender y distribuir los pedidos que ostentasen dichas marcas, estipulándose como contraprestación el pago de un canon de las ventas netas de los productos autorizados. Adidas España efectuó la mayor parte de las compras de los productos provistos de la marca Adidas en terceros países a "Adidas Asia Pacific LTD" (ASPA), ubicada en Hong Kong y perteneciente al Grupo, que previamente adquiría en propiedad las mercancías de los fabricantes.

La sentencia mencionada resolvió lo siguiente:

“SÉPTIMO.- Esto sentado, los hechos relacionados conducen a la estimación del recurso. No cabe duda 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.

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.

La sentencia concede también importancia, para considerar que las cantidades pagadas en concepto de canon deben incluirse en el valor de aduana de las mercancías, al hecho de que el incumplimiento del Acuerdo de licencia daba derecho a la rescisión del mismo, pero al hacerse el pago única y exclusivamente por la cesión de los derechos para la distribución de productos con la marca Adidas, y no por la adquisición previa, la consecuencia del incumplimiento del acuerdo sólo podía implicar la prohibición de continuar distribuyendo los productos Adidas en territorio español, ya fuesen éstos de origen comunitario o no.

Asimismo hay que resaltar que la Inspección no acreditó que en las transacciones entre los fabricantes de los productos y ASPA se facultase a aquellos a incluir los cánones controvertidos, lo que impedía añadir los mismos en el valor arancelario de las mercancías.

Finalmente la circunstancia de que el grupo Adidas pudiera establecer exigencias para la producción a los fabricantes no parece suficiente para concluir la existencia de un vínculo en el sentido del art. 143 apartado 1 letra e) del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero.

Como recuerda la recurrente, el Anexo 23 del Reglamento, en relación con el significado del término "control", señala que "... se entenderá que una persona controla a otra cuando de hecho o de derecho, se halle en situación de imponerle limitaciones u orientaciones", habiendo precisado la conclusión 24 del Comité del Código Aduanero, que no se cumplen las condiciones necesarias para incluir los cánones y derechos de licencia en el valor de aduana a los efectos del art. 32.1.c) del Código Aduanero, cuando el comprador que efectúa un pago a un tercero lo hace en aplicación de un acuerdo sobre cánones entre ambas partes, sin que la aprobación de la calidad que ejerce el licenciador sobre el fabricante cree una vinculación a efectos del artículo 143".

Por tanto, considera el Alto Tribunal que el pago del canon en las condiciones antes descritas no es una condición de venta de las mercancías importadas sino una condición posterior de distribución de las mismas. Es decir, la contraprestación pactada es por la concesión de los derechos para la comercialización y distribución de los productos con las marcas objeto de licencia, con independencia de la existencia o no de importaciones.

En el presente caso, conforme a los apartados a) y b) de la cláusula 5ª del Acuerdo firmado con **Y** de fecha 1 de enero de 1999, el licenciario (**PRO...**) pagará a **Y** por el derecho de uso de cada uno de los productos referenciados un canon equivalente al porcentaje que se señala calculado sobre las ventas netas de los citados productos con un mínimo anual que también se fija expresamente en dicha cláusula.

De acuerdo con lo anterior, hay que concluir que también en este caso el canon satisfecho a **Y** por parte de **PRO...** se establece como condición para la comercialización y distribución del calzado importado, pero no como condición para tal importación, por lo que no se cumple la segunda condición (relación del canon con la mercancía importada) que exige la normativa aduanera para la inclusión del canon en el valor en aduana de las mercancías importadas.

Por lo que respecta a la tercera condición en virtud de la cual el canon ha de constituir una condición de venta de la mercancía, la resolución del Tribunal Regional que se impugna en el presente caso considera que se cumple este requisito, tanto respecto de los cánones satisfechos a **Y** como a **AM...**, puesto que en ambos casos los Acuerdos de Licencia prevén unas cláusulas de resolución del contrato en caso de incumplimiento por parte de **PRO...** del pago del canon.

Por el contrario, la entidad reclamante alega que esta afirmación de que el licenciador no estaría dispuesto a conceder el derecho a utilizar la marca autorizada en los productos importados sin que se le abonase el correspondiente canon, no implica que el canon sea una condición de venta de las mercancías pues, de lo contrario, cabría apreciar la inclusión de los pagos por royalties en el valor en aduana en todos los contratos de licencia en los que existiese una previa importación.

Efectivamente, es ésta una afirmación obvia que cabe esperar en todo contrato de licencia, pues la esencia de este tipo de contratos es la protección del uso de la marca. Es por ello que los contratos de licencia suscritos entre la entidad reclamante y las sociedades **AM... CORP.** y **Y INC.**, contienen las cláusulas necesarias, típicas y legalmente previstas para la protección legal de las marcas y el correcto uso de éstas por el licenciario, siendo el canon satisfecho la contraprestación económica por el permiso de uso de las marcas objeto de los acuerdos. Es lógico, por tanto, que el licenciante, al amparo del contrato de licencia, no conceda el derecho a utilizar la marca autorizada en los productos importados sin que se le satisfaga una contraprestación al respecto, esto es, el canon previsto.

En definitiva, esta cláusula no implica que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías, a los efectos de la cuestión que ahora se plantea, puesto que la importación se puede producir con independencia del pago del canon.

Conforme a lo señalado, se puede concluir, por tanto, que tanto la Inspección como el Tribunal Regional no prueban que concurren en el presente caso ninguno de los elementos señalados en las contestaciones a las consultas citadas de la Dirección General de Tributos y en la conclusión 24 del Comité del Código Aduanero, que puedan indicar que el licenciador ejerza un control directo o indirecto sobre el vendedor-exportador.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, le correspondía a la Administración acreditar el cumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 159 de la DACAC para incluir el importe del canon en el valor en aduana. Sin embargo, esta justificación no se ha llevado a cabo, por lo que se debe anular la liquidación efectuada en lo que a este aspecto se refiere. A este respecto, el artículo 105 de la LGT dispone respecto a la carga de la prueba que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Así, es relevante señalar al respecto la resolución de este Tribunal de 31 de enero de 2012 (R.G. 3700/2009) que establece el criterio de que "Cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor. La carga de la prueba ha de atribuirse a

aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos”.

En consecuencia, se debe apreciar la pretensión de la entidad respecto de la no inclusión de los cánones en el valor en aduana de las mercancías importadas, puesto que, de acuerdo con lo expuesto en los fundamentos anteriores, en el presente caso no queda probado que concurren las tres condiciones previstas en la normativa aduanera para poder incluir los cánones satisfechos por el importador en el valor en aduana de las mercancías importadas. Por tanto, el canon que, en virtud de los acuerdos contractuales existentes entre las sociedades **AM... CORP.** y **Y INC.** y la entidad reclamante **PRO...** debe satisfacer esta última sociedad a aquéllas no debe formar parte del valor en aduana en el momento de su importación, debiendo anularse la resolución impugnada.

Quinto.

Por lo que respecta al IVA a la importación, la entidad reclamante, considerando improcedente la liquidación de los derechos de arancel, estima igualmente improcedente la liquidación de IVA por derivarse de la anterior.

El artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) dispone que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 77 de la LIVA señala que, en las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

Por lo que respecta a la base imponible, el artículo 83.Uno de la LIVA, establece:

“En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad”.

Por tanto, no cabe duda de que al no resultar procedente la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas, tampoco lo es la liquidación de IVA por ser una consecuencia de lo anterior, por lo que se debe estimar la alegación de la entidad y anular dicha liquidación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA

ESTIMARLA, anulando el acto administrativo impugnado de acuerdo con lo dispuesto en los fundamentos de derecho de esta resolución.

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