

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072881

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de febrero de 2019

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 2219/2016

**SUMARIO:**

**Deuda aduanera. Valor en aduana de las mercancías.** *Requisitos para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías.* 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.

Asimismo, cuando nos encontremos ante cánones o derechos de licencia asociados al derecho de utilización de una marca de fábrica o comercial se requerirá: que el canon o el derecho de licencia afectan a las mercancías revendidas en el mismo estado en que se importaron; que las mercancías se comercialicen con la marca -puesta antes o después de la importación- por la que se paga el canon o el derecho de licencia, y, que el comprador no goce de libertad para adquirir las mercancías a otros proveedores no vinculados al vendedor. **(Criterio 1 de 5) Relación entre el canon que se satisface y la mercancía que se valora.** Sostiene la contribuyente que en el presente supuesto no puede afirmarse que exista relación entre el canon que se satisface y la mercancía que se valora. Señala que, puesto que el canon se paga por la distribución de la mercancía, no puede considerarse que exista una relación entre el mismo y la mercancía importada. Pues bien, la relación entre el canon que se satisface y la mercancía que se valora es una circunstancia que debe ser analizada caso por caso. No obstante, no existe duda de que el canon está relacionado con la mercancía importada cuando: las mercancías se introducen en la Comunidad, procedentes de terceros países, ostentando las marcas comerciales previstas en los acuerdos de licencia suscritos con los licenciadores y/o las mercancías son revendidas en la Comunidad en el mismo estado en que se importaron, circunstancias que concurren en nuestro caso. Es decir, no nos encontramos ante un supuesto de importación de componentes destinados a la fabricación de un producto en España, en el que, si el canon se paga por el producto final podría no existir relación entre ambos, sino ante un supuesto en el que el producto importado es exactamente el que se comercializa en el mercado interior y es el que motiva el pago del canon. **(Criterio 2 de 5) Pago del Canon: condición de venta o condición de distribución de la mercancía.** Considera la entidad que el importe de los cánones abonados a las licenciadoras no puede formar parte del valor en aduana puesto que el pago de los mismos no constituye una condición de venta sino de distribución de la mercancía. Alega que el pago del canon no es una condición de venta de las mercancías importadas sino una condición posterior de distribución de las mismas concluyendo que no se cumplen los requisitos exigidos para la inclusión del canon en el valor en aduana puesto que no puede afirmarse que exista control por parte del licenciador sobre el fabricante. Así a efectos de apreciar si el canon constituye una condición de venta habrá que observar si en el presente supuesto concurren elementos que permitan concluir que el licenciador ejerce un control efectivo sobre el fabricante. Al respecto decir que, los licenciadores ejercen un control directo o indirecto sobre los fabricantes suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de venta para la exportación cuando el licenciador determina las características de los productos; existe un contrato de fabricación directo entre el licenciador y el vendedor; el licenciador ejerce un control efectivo directo o indirecto sobre la fabricación. **(Criterio 3 de 5) Compatibilidad con la tributación por el IRNR sobre la cantidad satisfecha en concepto de cánones.** La adición de los cánones como mayor valor en aduana no resulta incompatible con que, sobre la cantidad satisfecha en concepto de cánones, se exija tributar en concepto de IRNR, mediante la retención e ingreso a cuenta de un 5% del importe íntegro de los cánones. **(Criterio 4 de 5)**

**IVA. Base imponible. Importaciones de bienes.** *Inclusión en la base imponible del IVA del incremento del valor en aduana y de los derechos de arancel derivados de la introducción de los cánones en el valor en aduana.* Los cánones forman parte de la base imponible del IVA a la importación, en virtud del art. 83.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Si con carácter previo la entidad satisfizo el pago del canon como

contraprestación de una prestación de servicios, mediante el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, al tratarse de una prestación de servicios que se localiza en la sede de la actividad económica del destinatario -arts. 70.Uno.5.º y 84.Uno.2.º a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, hay que concluir que, de acuerdo con el art. 64 de la misma norma, la prestación de servicios se encuentra exenta. Si no se aplicó tal exención, sino que el IVA fue soportado, se habría producido un supuesto de doble imposición al incluir el importe de estos cánones en la base imponible del IVA a la importación. En consecuencia, resulta improcedente la exigencia del IVA a la importación sobre el importe del propio canon, pues éste ya se ingresó al haber sido soportado por la entidad por repercusión del licenciador residente en territorio español, y, por lo tanto, se produciría un supuesto de doble imposición. **(Criterio 5 de 5)**

#### 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. 157, 159, 160 y 162.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 17, 64, 70, 77, 83, 84 y 92.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada en fecha 24 de abril de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que se desestiman las reclamaciones registradas con números 08/01176/2012 y 08/01110/2012.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 07/04/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 23/12/2015 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña citada en el encabezamiento.

##### Segundo.

Consta en todo lo actuado que la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), incoó a la entidad **X, S.A.** (en adelante, **X**), en fecha 16 de junio de 2011, las siguientes actas en disconformidad:

- **Acta A02-...2**, por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2007 a 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 26.414,95 euros

Intereses de demora: 3.076,18 euros

Total deuda a ingresar: 29.491,13 euros

- **Acta A02-...5** por el concepto "IVA a la Importación" ejercicios 2007 a 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 167.380,57 euros

Intereses de demora: 23.852,19 euros

Total deuda a ingresar: 191.232,76 euros

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

I. En fecha 20 de julio de 2010 se inició procedimiento inspector respecto de la entidad **X** por los conceptos Tarifa Exterior Común e IVA a la importación, ejercicios 2007 a 2009.

Consta en lo actuado que la entidad **X** ha suscrito con las entidades **ZJ COMPANY LIMITED** (en adelante **Z**), **TQ, S.L.**, **PG, S.A.** y **RK INC.** (en adelante **R**), diversos contratos de licencia en virtud de los cuales se devenga un canon por la comercialización de los productos licenciados importados, que se concreta en un porcentaje de la facturación bruta de las ventas de los mismos.

III. Entiende la Inspección que el valor en aduana declarado por la entidad en los DUAs objeto de comprobación es incorrecto debiendo incrementarse en el importe de los cánones satisfechos, puesto que se cumplen todos los requisitos establecidos al efecto por la normativa comunitaria.

IV. Como consecuencia del incremento del valor en aduana en el importe de los citados cánones, se incrementó, asimismo, la base imponible del IVA a la importación exigiéndose la cuota correspondiente.

#### Tercero.

En fecha 4 de julio de 2011 la entidad presentó escrito de alegaciones frente a las actas citadas anteriormente señalando en síntesis lo siguiente:

\* No se cumplen los requisitos fijados en la normativa aduanera para incrementar el valor en aduana por el concepto cánones.

\* Incompatibilidad de la adición de los cánones como mayor valor en aduana y las retenciones practicadas por estos conceptos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

\* Improcedente liquidación de intereses de demora en relación con la el IVA a la importación.

\* Doble imposición derivada de incluir en la base imponible del IVA el incremento del valor en aduana derivado de la integración de los cánones en el mismo puesto que la reclamante ya había autoliquidado dichos importes por el concepto de prestación de servicios mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

#### Cuarto.

En fecha 19 de septiembre de 2011 se dictaron los acuerdos de liquidación, en los que si bien se confirmaban las propuestas inspectoras se corregía el cálculo de los intereses de demora contenido en el acta emitida por el concepto "IVA a la importación".

Como consecuencia de lo anterior, y una vez calculados los correspondientes intereses de demora, las liquidaciones fueron las siguientes:

##### Liquidación "Tarifa Exterior-Comunidad":

Cuota: 26.414,95 euros

Intereses de demora: 3.076,18 euros

Total deuda a ingresar: 29.491,13 euros

##### Liquidación "IVA Actas de Inspección":

Cuota: 167.380,57 euros

Intereses de demora: 165,87 euros

Total deuda a ingresar: 167.546,44 euros

#### Quinto.

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso, en fecha 18 de octubre de 2011, los oportunos recursos de reposición reiterando lo ya señalado en el trámite de audiencia a las actas.

La resolución de los recursos tuvo lugar en fecha 18 de noviembre de 2011 desestimando las pretensiones de la interesada.

#### **Sexto.**

En fecha 15 de diciembre de 2011 la interesada interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con números 08/01176/2012 y 08/01110/2012, respectivamente.

Puestos de manifiesto los expedientes la entidad reclamante presentó sendos escritos de alegaciones en los que reitera lo argumentado frente a la propuesta de liquidación, solicitando la anulación de los acuerdos de liquidación impugnados por considerar que las cantidades satisfechas en concepto de cánones no debían adicionarse al valor en aduana al no darse los requisitos fijados para ello en la normativa aduanera.

La resolución de las citadas reclamaciones tuvo lugar, de forma acumulada, en fecha 23 de julio de 2015 desestimando las pretensiones de la interesada.

#### **Séptimo.**

Disconforme con lo anterior la entidad interpuso en fecha 23 de diciembre de 2015 el presente recurso de alzada que fue registrado con número R.G. 2219/2016.

En el escrito de interposición realiza la interesada sus alegaciones reiterando, básicamente, lo ya señalado en las anteriores instancias.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, citada en el encabezamiento.

En particular se trata de determinar si se dan las condiciones para incrementar el valor en aduana de los productos importados por **X** en el importe de los cánones satisfechos por ésta a las entidades **R, Z, PG y TQ**.

#### **Tercero.**

En cuanto al fondo, se ha determinar si concurren en el presente supuesto los requisitos fijados por la normativa aduanera para la inclusión del importe de los cánones en el valor en aduana.

Al valor en aduana se refiere el artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC) cuyo apartado primero establece:

"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, (...)".

De acuerdo con el artículo 32 de la misma norma:

"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".

En desarrollo de los preceptos anteriores, los artículos 157 a 162 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, 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 lo siguiente:

"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".

Por su parte, el artículo 159 de las DACAC dispone:

"El canon o el derecho de licencia relativo al derecho de utilización de una marca de fábrica o comercial se sumará al precio efectivamente pagado o a pagar por la mercancía importada únicamente si:

- el canon o el derecho de licencia afectan a las mercancías revendidas en el mismo estado en que se importaron o que hayan sido objeto de una operación sencilla después de su importación;
- estas mercancías se comercializaron con la marca - puesta antes o después de la importación- por la que se paga el canon o el derecho de licencia, y
- el comprador no goza de libertad para adquirir esas mercancías a otros proveedores no vinculados al vendedor".

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".

En relación con esta última condición, que se constituye en núcleo de la impugnación, 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, establece 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".

Asimismo, 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 perceptor controla las condiciones de la venta".

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:

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

Asimismo, cuando nos encontremos ante cánones o derechos de licencia asociados al derecho de utilización de una marca de fábrica o comercial se requerirá:

1. Que el canon o el derecho de licencia afectan a las mercancías revendidas en el mismo estado en que se importaron.
2. Que las mercancías se comercialicen con la marca - puesta antes o después de la importación - por la que se paga el canon o el derecho de licencia, y,
3. Que el comprador no goce de libertad para adquirir las mercancías a otros proveedores no vinculados al vendedor.

#### **Cuarto.**

Sostiene la recurrente que en el presente supuesto no puede afirmarse que exista relación entre el canon que se satisface y la mercancía que se valora.

Señala la interesada que puesto que el canon se paga por la distribución de la mercancía no puede considerarse que exista una relación entre el mismo y la mercancía importada.

En relación con esta cuestión se ha de indicar que a juicio de este Tribunal considera que no existe duda de que en el presente supuesto el canon esté relacionado con la mercancía importada puesto que se introducen en la Comunidad, procedente de terceros países, juguetes y juegos que ostentan las marcas comerciales previstas en los acuerdos de licencia suscritos entre la reclamante y los licenciadores, y es precisamente por el derecho a utilizar estas marcas en los "productos autorizados" fabricados por un tercero por lo que la reclamante está obligada a satisfacer, conforme a los términos de los respectivos contratos, el correspondiente canon a la entidad licenciadora.

Asimismo, se ha de destacar que los juguetes importados son comercializados tal y como fueron introducidas en la Comunidad, llevando incorporadas de origen las etiquetas con las correspondientes marcas comerciales. Es decir, no nos encontramos ante un supuesto de importación de componentes destinados a la fabricación de un producto en España, en el que, si el canon se paga por el producto final podría no existir relación entre ambos, sino ante un supuesto en el que el producto importado es exactamente el que se comercializa en el mercado interior y es el que motiva el pago del canon.

Por lo expuesto su alegación no puede prosperar.

#### **Quinto.**

Considera la entidad que el importe de los cánones abonados a las licenciadoras no puede formar parte del valor en aduana puesto que el pago de los mismos no constituye una condición de venta sino de distribución de la mercancía.

Alega en apoyo de sus pretensiones diversas sentencias, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2011, nº de recurso 7460/2005 (caso Adidas España, S.A.) En dicha sentencia, considera el Alto Tribunal que el pago del canon no es una condición de venta de las mercancías importadas sino una condición posterior de distribución de las mismas concluyendo que no se cumplen los requisitos exigidos para la inclusión del canon en el valor en aduana puesto que no puede afirmarse que exista control por parte del licenciador sobre el fabricante.

Así a efectos de apreciar si el canon constituye una condición de venta habrá que observar si en el presente supuesto concurren elementos que permitan concluir que el licenciador ejerce un control efectivo sobre el fabricante.

Lo anterior obliga al análisis del clausulado de los distintos contratos de licencia suscritos por la reclamante.

**1. ZJ COMPANY LIMITED:** De acuerdo con las cláusulas del contrato, la licencia alcanzará a las operaciones de reproducir y utilizar la propiedad intelectual en los artículos acordados en el contrato y anexo del mismo, fabricar, distribuir para la venta y vender los citados artículos.

En lo relativo al control sobre los fabricantes se indica lo siguiente:

"El Licenciario se compromete a proporcionar a la Cedente los nombres y direcciones de todas las instalaciones propias del Licenciario que intervengan en la fabricación de los Artículos. Si en alguna ocasión el Licenciario quiere utilizar a un tercero, Fabricante, para producir los Artículos o componentes de los mismos, u otros objetos relacionados que lleven Propiedad Intelectual (...) el Licenciario deberá notificar a la Cedente el nombre exacto y la dirección completa de tal Fabricante, indicar los Artículos o componentes u otros objetos relacionados con estos, utilizando el formulario de Autorización de Instalaciones y Mercaderías (FAMA) que se adjunta como Anexo C a este Contrato y obtener el precio permiso escrito de la Cedente antes de utilizar tal tercero. (...) La concesión de la Cedente de dicho permiso (...) estará condicionada a que cada uno de los Fabricantes del Licenciario firme y entregue un Contrato de Fabricante en un formulario (...) que la Cedente proporciona y que **Z** reciba los contratos debidamente firmados. La Cedente podrá requerir una inspección de cumplimiento del fabricante antes de que se fabrique cualesquiera Artículos, componentes u otros objetos relacionados con estos."

Asimismo establece la facultad de resolución del contrato por el licenciador ante cualquier incumplimiento de las condiciones pactadas.

En cuanto al contrato de fabricante, se establece la imposibilidad de fabricación de mercancías distintas de las estipuladas, incluso productos para otros que no sean **Z**; el fabricante no subcontratará la producción de mercancía o componentes que incluyan material incluyendo propiedades sin el consentimiento por escrito de **Z**; para finalizar, el fabricante permitirá que un representante autorizado de **Z** inspeccione sus actividades y locales, libros de contabilidad y facturas relacionadas con su fabricación y suministro de mercancía.

**2. RK INC.** La licencia, en este caso, abarca la fabricación, promoción, venta y distribución de los artículos y productos.

En cuanto a la fabricación eventualmente subcontratada, "La Licenciaria podrá recurrir a un fabricante tercero subcontratado, siempre que **R** de su conformidad por escrito al objeto de fabricar y producir los Artículos bajo Licencia, siempre que dicho fabricante subcontratado firme una carta conforme al modelo adjunto como anexo (...)"

Entre otras, estas estipulaciones implican un control de licenciador que incluye la aprobación previa de las mercancías, en cuanto a diseño de las mismas; la aprobación de muestras de estas y materiales de embalaje, etiquetado, estilo, calidad, etc.; y el acceso a las instalaciones de los fabricantes "(...) en todos los horarios razonables, mediante aviso razonable, con el derecho a una inspección completa de la producción de los Artículos Licenciados, para convencerse de que mantienen sus estándares y con el derecho a que se le suministre, si lo solicita, un número razonable de muestras gratuitas (...)", con facultad, por último, de resolución unilateral en caso de incumplimiento.

En consecuencia, el contenido de las cláusulas de los contratos de licencia pone de manifiesto en este supuesto que se encuentran presentes algunos de los elementos citados anteriormente, conforme a lo previsto en la normativa aduanera, que determinan que exista un control por parte del licenciador sobre la fabricación y, por tanto, que el pago del canon es condición para la venta de las mercancías.

En relación con el resto de los contratos de licencia las estipulaciones, como reconoce la interesada, son semejantes a las señaladas, por lo que las conclusiones a extraer son las mismas que las expuestas anteriormente.

El presente supuesto se diferencia así de los que fueron objeto de las sentencias del Tribunal Supremo citadas por la entidad reclamante, en los que el canon se consideró condición de distribución y comercialización, no de venta de las mercancías. En efecto, por lo que respecta a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2011, nº de recurso 7460/2005 (caso Adidas España, S.A.), en su fundamento de derecho séptimo se pone de manifiesto lo siguiente:

"(...) 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.

(...)

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."

Asimismo, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2011, nº de recurso 1219/2006 (caso Samsung), de acuerdo con la cual:

"estos 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.

Sin embargo, la Sala llega a la conclusión 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).

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".

Conforme a las referidas sentencias, en tales supuestos el canon no debía ser adicionado al valor en aduana de las mercancías importadas puesto que en ningún caso se daban los requisitos para ello, al existir un mero control

de calidad por parte del licenciador y, por tanto, el canon "no era una condición de compra de las mercancías importadas, sino una condición posterior para la distribución de los productos".

No obstante lo anterior, situación distinta es la que se produce en los casos objeto de controversia, en los que, conforme al contenido de los contratos de licencia suscritos por **X**, es patente un control cierto del proceso de fabricación y del fabricante así como del proceso de comercialización y venta por parte del titular de la licencia. Este control no es un mero control de calidad del producto, tal y como resulta ser el caso en las referidas sentencias, sino un control que comienza con la propia fabricación del producto y continúa en las demás fases hasta su venta. Así, deben destacarse los siguientes elementos extraídos de las cláusulas de los citados contratos que ponen de manifiesto la existencia de los mencionados controles:

#### 1. Fabricación:

- Si bien los licenciadores no designan el fabricante, **X** deberá obtener la autorización por escrito de aquellos con carácter previo al inicio de la producción con cada fabricante. Asimismo deberá notificar el nombre exacto y la dirección completa de los mismos, indicando el lugar o lugares físicos donde se fabrican los productos, debiendo obtener la previa aprobación escrita de las cedentes antes de utilizar tal tercero, sin cuyas aprobaciones no puede iniciarse la fabricación del producto.

\* El licenciador impone multitud de condiciones, exigiéndose la firma de un contrato de fabricación entre el fabricante, el licenciador y el licenciario.

\* El licenciador supervisará la actividad de cada fabricante autorizado incluso sin aviso previo, mediante la realización de auditorías esporádicas.

\* En caso de incumplimiento de cualquiera de las cláusulas que imponen las obligaciones anteriores, los licenciadores tienen derecho a exigir unilateralmente la sustitución del fabricante por otro previamente autorizado, así como a resolver los contratos.

Este control sobre el fabricante implica realmente una ausencia de libertad del licenciario para elegir al mismo, así como escoger las condiciones de fabricación de los productos; aunque no sea impuesto directamente por el licenciador, sí lo es indirectamente.

#### 2. Producción, comercialización y venta:

\* El licenciario debe remitir a los licenciadores para su aprobación previa y a su absoluta discreción muestras de producto, materiales utilizados, material de embalaje, de promoción y de publicidad, en fase de preproducción.

\* La aprobación por escrito de los cedentes es requisito indispensable antes de proceder a la fabricación, comercialización y venta de cualquier artículo.

\* Tales aprobaciones se realizarán por los licenciadores en todas las etapas del desarrollo, fabricación, distribución y venta de los productos.

\* Única y exclusivamente se faculta al licenciario para fabricar, distribuir y comercializar los productos licenciados que hubiesen sido debidamente autorizados expresamente y por escrito caso por caso.

#### 3. Auditorías:

Los licenciadores tienen el derecho de controlar la fabricación, distribución y venta del producto licenciado, pudiendo llevar a cabo las correspondientes auditorías en los sitios de producción, almacenamiento o venta en cualquier momento en las horas de trabajo durante el período de vigencia de los contratos, o al menos los registros contables de los fabricantes.

De acuerdo con lo expuesto, puede afirmarse la materialización de varios de los elementos previstos en la normativa aduanera que indican que los licenciadores ejercen un control directo o indirecto sobre los fabricantes suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de venta para la exportación: el licenciador determina las características de los productos, existe un contrato de fabricación directo entre el licenciador y el vendedor, 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). Por todo ello se cumplen los requisitos señalados para adicionar el susodicho canon al valor en aduana de las mercancías, puesto que las pautas anteriores rebasan ampliamente el concepto de mero control de calidad del producto, ya que los métodos de producción están sujetos a la supervisión de los licenciadores. Aunque se dice que la entidad licenciataria puede elegir libremente a los fabricantes, de facto no sucede así, pues dadas las condiciones que los fabricantes han de cumplir (suscribiendo los contratos de fabricación con las entidades que otorgan las licencias), la entidad reclamante sustituye a la entidad licenciadora en cada caso en la búsqueda de fabricantes que cumplan con las condiciones exigidas por ésta, previéndose incluso la posibilidad de relación directa entre licenciador y fabricante. Por tanto, no existe tal libertad en la elección de fabricantes por parte de la licenciataria, ya que no puede utilizar los fabricantes que desee sino únicamente los que cumplen con las condiciones impuestas por las entidades que otorgan las licencias, las cuales pueden incluso exigir la sustitución de aquellos que no cumplan con sus mandatos y que, como se ha visto, van más allá de un mero control de calidad del producto.

Asimismo, se ha de indicar que en nada obsta a lo anterior los certificados expedidos por las licenciantes en el que se hace constar que la misma no ejerce ningún tipo de control en la fabricación y diseño de los productos importados puesto que de lo dispuesto en las cláusulas contractuales se deriva, como se ha expresado anteriormente que las mismas ejercen un control indirecto sobre el procedimiento de fabricación.

Por todo ello, entiende este Tribunal que se cumplen los requisitos señalados para adicionar el susodicho canon al valor en aduana de las mercancías, puesto que no se trata de un mero control de calidad del producto, antes bien, los métodos de producción están sujetos a la supervisión del licenciador.

En el mismo sentido, debe destacarse la sentencia del Alto Tribunal de 11 de junio de 2008, recurso nº 7549/2002, que, al igual que en el caso objeto de controversia, estima que existe un control de fabricación por parte del licenciador, disponiendo lo siguiente:

"TERCERO. (...)

De lo anteriormente expuesto se deduce que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 32 del Código Aduanero, para que un canon deba ser incrementado en el valor en aduana de las mercancías importadas se requieren tres condiciones: 1ª) que dichos cánones sean relativos (o como dice el Acuerdo GATT, estén relacionados) con las mercancías a valorar; 2ª) que el comprador esté obligado a pagar tales cánones, directamente o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración y 3ª) que dicho cánones no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar.

1ª) En cuanto a la primera condición, como las mercancías que se importan son artículos deportivos que ostentan la marca comercial NIKE por cuyo uso y comercialización se satisface el canon, resulta evidente que tales mercancías están relacionadas íntimamente con el canon, cuya cuantía, además, se determina por un porcentaje sobre el importe bruto de las ventas de estas mercancías importadas, cumpliéndose la primera de las condiciones citadas.

2ª) En cuanto al cumplimiento de la segunda condición, que el comprador esté obligado a pagar el canon directamente o indirectamente, como condición de la venta de las mercancías, nos conduce a dilucidar, como expone el punto 12 del comentario 3 del Comité del Valor en Aduana sobre el Reglamento (CEE) núm. 3158/83 (posteriormente integrado en los arts. 157 a 162 del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero), si el vendedor o el propietario de la marca, bajo cuya marca comercial se fabrican y venden los artículos sujetos al canon, estaría dispuesto a consentir que se le siguiesen suministrando mercancías con la marca comercial NIKE al comprador español, si éste no abonase el canon. Resulta, y la práctica así lo demuestra, que difícilmente constará explícitamente tal condición en algún contrato de licencia, por lo que no es imprescindible tal estipulación para deducir la condición de la venta, ya que de no satisfacerse el susodicho canon al licenciador y propietario de la marca comercial, no estaría dispuesto a consentir tal suministro de productos de su marca, exigiendo la resolución del contrato con aplicación de las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del mismo, como lo expresa la cláusula 16.36 del apartado 34 del contrato, vigente a partir del 1 de junio de 1994, en la que se impone como causa de resolución del contrato el impago de los correspondientes cánones, de lo que se infiere el cumplimiento de la segunda condición: que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.

3ª) También se cumple la tercera y última de las condiciones, que los cánones no estén incluidos en el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas, ya que si tales cánones estuvieran incluidos en el precio sería improcedente su determinación y abono sobre el precio de reventa de la mercancía importada.

3. Se alega por la entidad recurrente que no existe relación entre el vendedor extranjero (fabricante del Extremo Oriente) y el importador español, que es quien debe pagar el canon a NIKE INTERNATIONAL por el uso y comercialización de los artículos con marca NIKE importados. Tal alegado no es cierto, bastando para comprobarlo la simple lectura del contrato aportado.

Efectivamente, los fabricantes de los artículos NIKE trabajan con la tecnología que les aporta dicha empresa en la que se incluyen las investigaciones de desarrollo realizadas en la casa matriz, y lógicamente tal cesión de tecnología no puede realizarse si no estuviera amparada en un contrato de licencia de fabricación que impida la utilización de la misma en beneficio de otras marcas comerciales de la competencia. Bajo esta premisa nos encontramos con que el importador español al comprar las mercancías a los manufactureros orientales satisface por ellas una parte de su precio, constituida esencialmente por el coste de producción y el beneficio industrial, abonando el derecho al uso de la marca comercial mediante canon a NIKE INTERNATIONAL que es quien facilita la técnica y controla la fabricación de los productos de su marca a los citados manufactureros, resultando evidente que el valor en aduana de los productos importados con marca NIKE debe estar constituido, conforme a lo dispuesto en el apartado 1.c) del art. 32 del Código Aduanero y el art. 159 de su Reglamento de aplicación, por la suma del valor girado por el manufacturero más el valor del canon o derecho de licencia relativo al uso de la marca comercial.

Para tener la certeza de que para la fabricación en Extremo Oriente de los productos NIKE se precisa de una tecnología adecuada de investigación de desarrollo, basta con la lectura del apartado 1 "Definiciones" del contrato y en especial los subapartados 1.4 y 1.13 y 1.18, donde la mención "diseño" se refiere a formas, dibujos de moldes, materiales de molde de propiedad desarrollados por NIKE, técnicas de producción, etc., cuya cesión sí le sería necesaria a AMERICAN NIKE, SA, en el caso de que emprendiese la fabricación en España; obviamente también debe ser precisada por los manufactureros de Extremo Oriente para llevar a cabo la fabricación de los productos NIKE.

La aseveración del interesado de que el comprador goza de plena libertad para adquirir las mercancías a otros proveedores no vinculados al vendedor cae por su propio peso ya que es inconcebible que la fabricación incorporando las especificaciones, tecnología y calidad NIKE, bajo el control de calidad impuesto por el propietario de esta marca, tanto para sus productos como para sus envases y embalajes, pueda ser realizada por un tercero totalmente ajeno al Grupo NIKE, sin que la relación existente entre el manufacturero y el Grupo NIKE tenga que ser necesariamente de participación societaria, sino mas bien de contrato de fabricación, cuestión que queda corroborada por el contenido del contrato, y en especial de las cláusulas 5.6 y 5.7, cuando dice que "NIKE INTERNATIONAL LTD es el único propietario de las Marcas Comerciales y Otros Derechos de Propiedad" y "que cualquier uso anterior y uso continuado en el futuro de las Marcas Comerciales y Otros Derechos de Propiedad tiene y seguirá teniendo efecto en beneficio de NIKEINTERNATIONAL LTD".

Por todo lo anteriormente expuesto la Sala estima que se debe añadir el precio pagado o por pagar de las mercancías importadas el importe del canon neto pagado a su casa matriz".

De acuerdo con todo lo expuesto, debe desestimarse la alegación efectuada por la reclamante y confirmar el acuerdo impugnado respecto a la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas.

#### **Sexto.**

Entiende la reclamante que existe incompatibilidad entre la adición de los cánones como mayor valor en aduana con la práctica de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR, en adelante), por el concepto canon.

En apoyo de sus pretensiones, cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la sentencia de 31 de enero de 2011 (rec. casación 1219/2006) que señala:

"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.

(...)

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".

Con todo ello, hay que aclarar que la reiteración de criterio por parte del Alto Tribunal se formula sobre una operativa aduanera sustancialmente diferente a la estudiada en el presente caso, debido a que en la primera sentencia se juzga como no procedente la inclusión de los "royalties" satisfechos por la reclamante en el valor en aduana a tenor del concepto por el cual se satisfacen los mismos. Así, establece:

"(...) 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".

(...)

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".

Es decir, el Alto Tribunal considera como no procedente la inclusión de los cánones en el valor en aduana de los productos porque no se cumplen todas las condiciones establecidas para ello. Partiendo de aquella base, concluye posteriormente que "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".

Este Tribunal ya examinó un supuesto similar en su resolución de 22 de septiembre de 2015 (reclamaciones acumuladas 157/2012 y 164/2012). Tras analizar la naturaleza y tratamiento de los cánones en el IRNR, pasa a realizar una aclaración importante respecto a aquellos en el derecho aduanero, citando el acuerdo de liquidación del expediente concreto estudiado:

"Por otra parte, el valor en aduana (base imponible de los derechos de importación ad valorem), en aplicación del artículo 29 del CAC, que se considera aplicable en el caso en cuestión, es el 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 del CAC. De manera que al precio pagado o por pagar al proveedor de las mercancías por adquirir la propiedad de éstas, pueden concurrir otros gastos que deban adicionarse o minorar en precio facturado para llegar al valor de transacción. Entre los ajustes positivos pueden estar los fletes o el seguro, si por ejemplo el precio facturado por las mercancías es FOB puerto país de exportación. Otro gasto -o ajuste positivo- a incrementar al precio pagado o por pagar por las mercancías puede ser como es el caso el canon o parte de él satisfecho al licenciadore".

(...)

El que sobre la cantidad satisfecha en concepto de cánones a (...) ésta tribute en concepto de IRNR mediante la retención e ingreso a cuenta de un 5% del importe íntegro de los cánones y que una parte de aquel mismo importe, precisamente esa parte que mediante datos objetivos y cuantificables sea imputable a las mercancías importadas, no puede deducirse la incongruencia o incompatibilidad referida. Con más razón sería incongruente la sujeción de una venta de bienes por una sociedad mercantil en la que el importe facturado debe computarse como ingreso en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debiendo incluirse a su vez ese mismo importe en la base imponible del IVA".

El hecho, pues, de que para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas se parta de su valor de transacción no implica que los elementos que componen dicho valor formen parte del precio de venta que se satisface por el comprador al vendedor.

En otro orden de cosas, debe señalarse que es normal en los sistemas fiscales el que varios impuestos incidan sobre diferentes facetas de una misma actividad u operación sin que de ello se desprenda la ilegitimidad o improcedencia de los tributos aparentemente concurrentes. Más aún es así si confrontamos una cuestión de determinación de la base imponible de los impuestos indirectos, como son los que se devengan a la importación de mercancías, cuya pretensión última es el gravamen del consumo allí donde se produce, en este caso, España, con el objeto del gravamen de un impuesto directo como es el IRNR, a cuya configuración de impuesto directo hay que añadir la más que probable recuperación de la imposición soportada en España a través de los mecanismos para la evitación de la doble imposición en vigor en la mayor parte de los sistemas fiscales, siendo así, además, que el primero gravaría la capacidad económica -consumo- del importador, mientras que el segundo recaería sobre la capacidad económica -renta- del licenciante no residente. A mayor abundamiento, nótese el absurdo al que se conduciría en caso de aceptar esta pretendida doble imposición, con la consiguiente no inclusión en el valor en aduana de las cantidades controvertidas, supuesto que, efectivamente, la tributación, por la vía de la retención a cuenta en el IRNR, resultase neutralizada en el país de residencia del licenciante a través de los mecanismos dispuestos al efecto.

Por ello, la presente alegación ha de ser desestimada.

#### **Séptimo.**

Por lo que respecta a la inclusión en la base imponible del IVA del incremento del valor en aduana y de los derechos de arancel derivados de la introducción de los cánones en el valor en aduana, 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".

A este respecto, la entidad alega que la inclusión de los cánones en la base imponible del IVA supone doble imposición, puesto que, previamente, había soportado el IVA interior como prestación de servicios al satisfacer el pago del canon por inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con el tenor del artículo 83.Uno de la LIVA resulta claro que al incrementarse el valor en aduana de las mercancías importadas se ha de ajustar la base imponible del IVA que toma como referencia este valor. Asimismo, se han de sumar los derechos de arancel derivados de dicho incremento del valor en aduana.

A este respecto, se ha de tener en cuenta el artículo 64 de la LIVA, que así dispone:

"Estarán exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley".

Por tanto, las prestaciones de servicios que dieron lugar al pago del canon por la entidad reclamante han de reconocerse exentas, pues forman parte de la base imponible del IVA que grava la importación de los bienes en cuestión, debiendo procederse a regularizar tal situación en el caso de que la entidad hubiese soportado el IVA en dichas prestaciones de servicios como operación interior o bien por inversión del sujeto pasivo.

En relación con esta cuestión, es preciso destacar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2010 (recurso nº 3505/2003) que en su fundamento de derecho cuarto así dispone:

"CUARTO. Queda en pie únicamente el primer motivo de casación, relativo al impuesto sobre el valor añadido y en el que la compañía actora se lamenta de que, habiendo reconocido el inspector que se había repercutido el tributo correspondiente a los pagos efectuados al extranjero en concepto de cánones, al liquidarlo por el 50 por 100 como impuesto a la importación derivado de los derechos arancelarios (artículo 83.Uno de la Ley 37/1992), debió tener en cuenta aquella circunstancia. Como no lo hizo así, en cuanto a esa mitad se ha producido una doble imposición, ya que ha tributado por tal concepto (impuesto sobre el valor añadido a la importación) y en cuanto sujeto pasivo invertido en virtud del artículo 84.2 de la misma Ley por una prestación de servicios.

Este planteamiento, que ha sido desestimado implícitamente por la Audiencia Nacional en el penúltimo párrafo del fundamento quinto de la sentencia impugnada y que lo fue también del mismo modo por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debe ser acogido, ya que, cualquiera que fuese el concepto por el que tributase (por la importación en virtud del repetido artículo 83.Uno o como sujeto pasivo invertido en una prestación de servicios del artículo 11.Dos de la misma Ley) lo cierto es que la exacción fue «auto-repercutida» por la totalidad del canon, de modo que la exigencia de una nueva cuota por la mitad del mismo a título de impuesto sobre el valor añadido derivado de la importación implica exigir el mismo tributo dos veces para idéntica operación.

Esta constatación conlleva la nulidad de la liquidación del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere a las 249.575.380 pesetas de incremento de la base como consecuencia de aumentar el valor en aduana durante 1997 con el 50 por 100 del canon pactado en el contrato de 1990, pero debe mantenerse en relación con los 12.029.508 pesetas de derechos arancelarios que, conforme a lo dispuesto en el artículo 83.Uno.a) de la Ley 37/1992, integran la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en las importaciones.

Debemos, pues, casar la sentencia de instancia y resolviendo el debate en los términos en los que fue suscitado, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998, debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por «Samsung Iberia» y anular la liquidación del impuesto sobre el valor añadido a la importación, precisando que la base imponible correspondiente al ejercicio 1997 debe incrementarse únicamente en 12.029.508 pesetas."

En el mismo sentido, debe destacarse la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2011 (recurso nº 3253/2006).

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, en el presente supuesto los cánones forman parte de la base imponible del IVA a la importación, en virtud del artículo 83.Uno de la LIVA. Si con carácter previo la entidad satisfizo el pago del canon como contraprestación de una prestación de servicios, mediante el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, al tratarse de una prestación de servicios que se localiza en la sede de la actividad económica del destinatario (artículos 70.Uno.5º y 84.Uno.2º.a) de la LIVA), hay que concluir que, de acuerdo con el artículo 64 de la LIVA, la prestación de servicios se encuentra exenta. Si no se aplicó tal exención, sino que el IVA fue soportado,

se habría producido un supuesto de doble imposición al incluir el importe de estos cánones en la base imponible del IVA importación.

Obran en el expediente las facturas emitidas por los licenciadores, correspondientes a la prestación de servicios objeto del contrato de licencia, por medio de las cuales se acredita que la reclamante ha soportado el IVA de los respectivos cánones (el licenciador una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto). Por tanto, y conforme a la documentación obrante en el expediente, puede considerarse acreditado que la entidad reclamante soportó la repercusión del IVA, efectuada por el licenciador, correspondiente a la prestación de servicios derivada del contrato de licencia firmado por la reclamante.

En consecuencia, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta anteriormente, el IVA que la reclamante no ha ingresado, y que en este momento procede exigir, es el correspondiente al importe resultante de incrementar la base imponible del IVA a la importación en los derechos arancelarios aplicados sobre el canon. Por el contrario, resulta improcedente la exigencia del IVA importación sobre el importe del propio canon, pues éste ya se ingresó al haber sido soportado por la reclamante por repercusión del licenciador residente en territorio español, puesto que se produciría un supuesto de doble imposición, como alega la reclamante.

En consecuencia, se ha de estimar la petición de la reclamante.

#### **Octavo.**

Procede finalmente analizar la procedencia de la liquidación practicada en concepto de IVA a la importación.

El artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley de IVA), establece lo siguiente:

"Uno. Regla general.

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."

Por tanto, dado que la liquidación de derechos arancelarios se considera ajustada a Derecho por parte de este Tribunal, también procede liquidar el IVA devengado como consecuencia de las importaciones realizadas, cuya base imponible debe incluir los derechos arancelarios regularizados.

Sin embargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene una doble vertiente que determina la neutralidad del mismo. Del impuesto devengado debe deducirse el impuesto soportado con el fin de garantizar dicha neutralidad.

En este aspecto, el artículo 92 de la Ley de IVA señala:

"Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

2. Las importaciones de bienes".

En el presente caso, la Inspección ha liquidado el IVA devengado como consecuencia de la importación, pero no ha contemplado la deducibilidad del mismo.

A este respecto, es criterio de este Tribunal, recogido, entre otras, en su resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y 2082/2011), que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de

intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. No procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, puesto que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción.

En idéntico criterio se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de enero de 2012 (RC 5631/2008).

No obstante, este principio de la íntegra regularización ha sido matizado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 14 de febrero de 2012 (R.G. 4628/2009), según la cual:

"NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

"70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de eses sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurra en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación".

Analizados los fundamentos que establece el TJUE, pueden extraerse diversas consideraciones. Comienza por establecer un principio general derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Da un paso más el Tribunal al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el TJUE que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo

caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el presente supuesto no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, y no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, de conformidad con el principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que de la indebida liquidación del IVA no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y que no se trata de una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas. En el presente caso, dado que no aprecia la Inspección indicios para la comisión de infracción tributaria, hay que concluir que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

En definitiva en la presente resolución procede estimarla parcialmente en los términos señalados en los fundamentos de derecho octavo y noveno de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

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