

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00872/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Octava**

Fecha de la resolución: **18/02/2016**

Asunto:

Tráfico exterior. Incompatibilidad del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes con la liquidación de derechos de importación como consecuencia del incremento del valor en aduana en el importe de los cánones.

Criterio:

Según las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2001 (rec. casación 1219/2006), y de 16 de febrero de 2011 (rec. 2894/2006), si se considera que el canon es una parte de la contraprestación por la importación, entonces existe la citada incompatibilidad. Pero los cánones no forman parte del precio de compraventa de las mercancías, sino del valor en aduana. El hecho 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 en aduana formen parte del precio de venta que se satisface por el comprador al vendedor. No existe por tanto incompatibilidad alguna entre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y los derechos de importación ni doble imposición, ya que gravan hechos imposables distintos.

Referencias

normativas:

- Reglamento CEE 2913/92 Código Aduanero Comunitario
 - 32.1.c)

Conceptos:

- Canon
- Compatibilidad
- Impuesto sobre la renta de no residentes
- Precio/contraprestación
- Tráfico exterior
- Valor en aduana

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en primera instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **X...**, **S.A.** (NIF ...) y en su nombre y representación por D. ... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en , del municipio de ... (...) contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por los conceptos derechos de importación e Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, ejercicio 2010, correspondientes a las importaciones amparadas por los Documentos Únicos Administrativos (DUA) incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de las que se derivan aquellos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

Tras el desarrollo de las actuaciones de comprobación realizadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, ésta incoó a la entidad **X...S.A.** (en adelante, **X...S.A.**) en fecha 21 de noviembre de 2012 las siguientes actas en disconformidad:

· Acta **A02-...** por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 143.136,46 €

Intereses de demora: 16.596,68 €

Total deuda a ingresar: 159.733,14 €

· Acta **A02-...** por el concepto "IVA a la Importación" ejercicio 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 304.160,42 €

Total deuda a ingresar: 304.160,42 €

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

A) Una vez efectuada la pertinente comprobación de los DUA requeridos y examinada toda la documentación unida a los mismos, así como el resto de datos, antecedentes y documentos aportados por el obligado tributario a lo largo de las comparecencias que tuvieron lugar durante la comprobación, la Inspección consideró que las mercancías habían sido correctamente declaradas en lo que se refiere a su clasificación arancelaria y tipos impositivos aplicados, así como al país de origen de las importaciones comprobadas.

Sin embargo, respecto de la configuración de los valores en aduana consignados en los DUA, según lo establecido en los artículos 29 y siguientes del Código Aduanero Comunitario y sus disposiciones de aplicación, la Inspección estimó que se habían omitido en todos ellos los cánones y derechos de licencia a los que las mercancías importadas están sujetas, de acuerdo con lo dispuesto a estos efectos en el artículo 32 del mencionado Código Aduanero.

B) En este punto, **X...S.A.** mantiene suscritos varios "contratos de licencia" con diversas empresas, en concreto **S...**, **D... INC.**, **J... INC.**, **K... LLC.**, **M... INC.**, **T...**, **W...**, **Q... LTD.**, **Y...**, y **Z... LLC.**, por los que estos otorgan a aquella los derechos no exclusivos para diseñar, crear, fabricar, aprovisionar y vender los productos incluidos en él, a través de tiendas y centros gestionados por el distribuidor, durante un período de vigencia y territorios determinados, cada uno de ellos con las especialidades que posteriormente se analizarán. En contraprestación a tal derecho, **X...S.A.** se compromete a pagar una serie de cánones en los porcentajes establecidos, en función de las ventas netas de esos productos en los territorios establecidos.

La cantidad total de cánones satisfechos por el reclamante correspondientes a sus ventas fueron, durante el año 2010, de 1.605.075,46€. No obstante, parte de esos importes correspondían a importaciones de productos con exención de derechos arancelarios.

C) El obligado tributario no incluyó este concepto en el valor en aduana declarado en las importaciones realizadas por lo que, a juicio de la Inspección, y teniendo en cuenta los términos de los contratos de cánones y licencia suscritos por este, se consideró plenamente acreditado que estos cánones debían integrarse y formar parte del dicho valor en el ejercicio objeto de la comprobación. Considera que las comisiones satisfechas son pagos indirectos a los vendedores, relacionados con las mercancías que se valoran, y como condición de su venta.

Como consecuencia de la incorporación al valor en aduana de los productos importados de los citados cánones, la Inspección procedió a liquidar los derechos arancelarios a la importación, lo que motivó asimismo un incremento de la base imponible del IVA a la importación y, por tanto, la exigencia de la cuota de IVA consecuencia de dicho incremento.

SEGUNDO.-

Con fecha 28 de diciembre de 2012 la entidad presentó escritos de alegaciones frente a las actas citadas anteriormente. A su juicio, en ningún caso habría de sumarse al valor en aduana los cánones satisfechos a los diversos licenciadores, puesto que no se cumple una de las condiciones establecidas

en la normativa para su inclusión: que el canon constituya una condición de venta de las mercancías. A este respecto, únicamente se dará dicho condicionante cuando vendedor y licenciador sean la misma persona, o cuando estén vinculadas entre sí y sea el vendedor el que exija dicho pago.

Argumenta que en el caso presente no existe vinculación alguna entre los licenciadores y los proveedores de los productos importados, ni tampoco es posible sostener que aquellos controlan directa o indirectamente a éstos. Refrendando tal postura, cita varias sentencias del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia.

Además, concluye una violación del principio de confianza legítima, y una improcedencia en la liquidación de intereses de demora.

TERCERO.-

Con fecha 25 de febrero de 2013 son dictados los acuerdos de liquidación impugnados, por los conceptos "Tarifa Exterior Comunidad" e "IVA Actas de Inspección" en los que confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras referentes tanto a los derechos arancelarios como al IVA a la importación, realizando no obstante ajustes:

- en el importe regularizado por el concepto aranceles, por aplicación del artículo 221.3 del Reglamento (CEE) nº 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC).
- en el importe liquidado por el concepto IVA importación, regularizando únicamente la parte de la cuota que correspondía a un incremento en la base imponible como consecuencia de la liquidación por el concepto derechos arancelarios, ya que estos últimos forman parte de aquella.

CUARTO.-

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso en fecha 5 de marzo de 2013 las reclamaciones económico-administrativas objeto de estudio frente a los acuerdos de liquidación "Tarifa Exterior-Comunidad" e "IVA importación" tramitándose con R.G. 872/2013 y R.G. 873/2013.

Puestos de manifiesto los expedientes a la entidad interesada, otorgando plazo a los efectos de que formulara alegaciones, aportara los documentos y propusiera las pruebas según lo que estimara conveniente a su derecho, la entidad reclamante presentó escritos en los que manifiesta, en síntesis, lo argumentado frente a la propuesta de liquidación incorporada al acta, por lo que solicita la anulación de los acuerdos de liquidación impugnados y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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. Mediante acuerdo del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal, de fecha 28 de octubre de 2013, y haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003 se decreta la acumulación de las dos reclamaciones a que se ha hecho referencia, procediendo a resolver estas conjuntamente en la presente Resolución.

TERCERO.- La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación impugnados, regularizando los derechos arancelarios y el IVA a la importación, son ajustados a derecho. El punto principal dentro de aquella es si procede incrementar el valor en aduana de las mercancías importadas por la entidad reclamante, **X...S.A.**, en el importe de los cánones satisfechos por ésta a los licenciadores, en virtud de los contratos de licencia suscritos con estos, lo que motivaría la liquidación de los conceptos anteriores.

CUARTO.-

Conforme al apartado 1 del artículo 29 del 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 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”.

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.

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”.

En el caso objeto de reclamación, la Inspección sostiene 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.

Este Tribunal considera, a este respecto, que efectivamente se cumplen las dos primeras condiciones. En primer lugar, 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.

Asimismo, el canon está relacionado con la mercancía importada puesto que se importaron artículos 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 productos despachados de importación son comercializados tal y como fueron importados. Es decir, no se trata de un supuesto en el que se importan determinados componentes de un producto que luego es fabricado en España o en otro Estado miembro utilizando las partes importadas, pues en este caso se podría entender que no existiese relación entre las mercancías importadas (meros componentes) y la licencia que se refiere al producto final.

Por tanto, la cuestión controvertida es el cumplimiento de la tercera condición: que el comprador esté obligado a satisfacer el canon como condición de venta de las mercancías importadas.

A este respecto, la entidad reclamante sostiene que el canon no constituye una condición de venta sino de distribución o reventa de las mercancías importadas, remitiéndose en apoyo de sus pretensiones a, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2011, nº de recurso 7460/2005 (caso Adidas España, S.A.) y 23 de junio de 2011, nº de recurso 3356/2007 (caso Ford España, S.A.). En ambas sentencias, 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. 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. Concluye el Tribunal Supremo que no existe control por parte del licenciador sobre el fabricante, para poder considerar que el pago del canon es una condición de venta, como exige la normativa aduanera.

QUINTO.-

Conforme a lo expuesto anteriormente, 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 que puedan indicar que los licenciadores ejercen un control directo o indirecto o sobre los vendedores-exportadores.

Para ello, hay que acudir a las cláusulas más relevantes de los diversos contratos suscritos con los distintos licenciadores, ya expuestas tanto en el acta como en el acuerdo liquidatorio posterior:

1. **S...** La licencia se refiere a la fabricación, venta, publicidad, promoción y distribución de los productos a que se refiere. **X...S.A.** pagará a **S...**, en relación con todos y cada uno de los productos licenciados que fabrique o mande fabricar la sublicenciataria, el canon correspondiente.

Respecto al control de los fabricantes por parte del licenciador, se recoge en diversas cláusulas que "(...) la Sublicenciataria permitirá que **S...** Alemania y/o sus representantes tengan acceso durante la jornada laboral normal a las fábricas y oficinas de la Sublicenciataria y de los Fabricantes Subcontratados, así como a aquellos asientos, libros y registros que **S...** Alemania considere necesarios para comprobar que la Sublicenciataria y los Fabricantes Subcontratados cumplen el presente Contrato (...)". Asimismo, "La Sublicenciataria no podrá subcontratar la fabricación de ninguno de los Productos Licenciados salvo que **S...** Alemania dé su aprobación por escrito a la solicitud de la Sublicenciataria en tal sentido (...)Una vez que **S...** Alemania dé su aprobación a un Fabricante Subcontratado, la Sublicenciataria firmará un acuerdo por escrito con éste último conforme a) modelo indicado en el Anexo 3 ("Contrato de Fabricación") en el que (1) se exigirá que el Fabricante Subcontratado cumpla con la totalidad de las cláusulas y condiciones establecidas en el Anexo 3, (2) se exigirá..."

2. **D... INC.** La licencia se refiere al diseño, creación, fabricación, suministro y venta de los productos a que se refiere.

Referente al control sobre los fabricantes, "**D...INC.** acuerda facilitar un formulario debidamente cumplimentado de Autorización de Instalaciones y Mercancías (FAMA) para cada Fabricante al que se recurra al amparo del presente Contrato. El Vendedor deberá obtener autorización por escrito de **D...INC.** antes de iniciar la producción con cada Fabricante (...)El Vendedor acuerda solicitar a cada Fabricante empleado para producir Productos que firmen el Contrato de Fabricante de**D...INC..** (...) **D...INC.** y sus agentes designados podrán llevar a cabo actividades de supervisión para confirmar el cumplimiento de lo dispuesto en el presente Apartado, incluido, sin carácter limitativo la inspección, revisión de libros y registros y (...)". Por último, se establece la facultad de resolución del contrato por el licenciador ante cualquier incumplimiento de las condiciones.

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**D...INC.**; el fabricante no subcontratará la producción de mercancía o componentes que incluyan material incluyendo propiedades sin el consentimiento por escrito de**D...INC.**; para finalizar, el fabricante permitirá que un representante autorizado de **D...INC.** inspecciones sus actividades y locales, libros de contabilidad y facturas relacionadas con su fabricación y suministro de mercancía.

3. **J... INC.** La licencia, en este caso, se refiere a la distribución y venta de los productos incluidos en la misma.

Dentro de su clausulado, se observan las siguientes estipulaciones: "el fabricante firmará y ratificará la declaración del fabricante anexa al presente (...)el fabricante cumplirá plenamente lo dispuesto en dicha declaración del fabricante". Respecto a la declaración de fabricante, se establece lo siguiente: "1. El Fabricante no fabricará los Artículos Autorizados por cuenta de nadie que no sea la Licenciataria; facturará exclusivamente a la Licenciataria; no enviará los Artículos Autorizados a nadie que no sea La Licenciataria o Los clientes de la Licenciataria; y no enviará los Artículos Autorizados posteriormente a la fecha de vencimiento de la Licencia; 2. El Fabricante no subcontratará la producción de los Artículos Autorizados (...) sin el consentimiento previo por escrito del Licenciador; 3. El Fabricante no fabricará ninguna mercancía utilizando Los Personajes y Marcas Registradas bajo Licencia, que no sean Los Artículos Autorizados sin el consentimiento previo (...); 4. El Fabricante permitirá al Licenciador y/o a los representantes autorizados del Licenciador examinar las actividades, instalaciones, Libros de contabilidad y facturas correspondientes a la fabricación y suministro".

Por último, también se faculta al licenciador para resolver el contrato ante cualquier incumplimiento.

4. **K... LLC.** El licenciador concede el derecho a fabricar, distribuir, comercializar, vender y promocionar los productos incluidos en el contrato.

Respecto a los fabricantes subcontratados, necesariamente han de formalizar el contrato de fabricante conforme al modelo. Dentro del mismo, se establece que "El Concedente tendrá derecho, a su propia

costa, y en cualquier momento, a visitar e inspeccionar las instalaciones de cada uno de los Subcontratistas, siempre mediante preaviso razonable y durante el horario normal de actividad”.

5. **M...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, “El Licenciario puede utilizar un fabricante subcontratado tercero, aprobado por escrito por Marvel, para la fabricación y producción de los Artículos Licenciados, siempre que dicho subcontratista ejecute una carta conforme al formulario adjunto como anexo (...)”, en cuyo caso quedará sujeto a las mismas estipulaciones establecidas para el licenciario en cuanto a su función como fabricante.

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.

6. **W... .** En este contrato, de licencia para la fabricación, distribución, promoción y venta de los artículos incluidos, se establece que **X...S.A.** “(...) conviene en no ceder sus derechos a fabricar los Artículos a ningún tercer fabricante sin haber obtenido previamente la aprobación por escrito del Licenciador”. Asimismo, “La Licenciaria se ocupará de que todo fabricante que cuente con la aprobación, firme el Contrato de Fabricación”.

Para estos fabricantes, se reconoce el derecho de **W...** a examinar libros contables, registros e instalaciones donde se fabriquen los artículos.

SEXTO.-

Ampliando la cuestión del eventual control ejercido por los licenciadores sobre los fabricantes se ampara la Inspección, y es objeto de discordancia por parte del reclamante, en el Comentario nº 11 del Comité del Código Aduanero sobre la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra c). Según el mismo, y a fin de determinar si existe tal control, habrán de examinarse si se producen algunas de las siguientes situaciones (en total se describen catorce indicadores):

- existe un contrato directo de fabricación entre licenciante y vendedor.
- el licenciante ejerce un control efectivo, directo o indirecto, sobre la fabricación (por lo que se refiere a los métodos y centros de producción).
- el licenciante designa o restringe a quién puede vender las mercancías el productor.
- el licenciante está autorizado a examinar los registros contables del fabricante o comprador.
- los productos fabricados son específicos al licenciante (en su concepción o dibujo y por lo que respecta a su marca comercial).
- las características de los productos y la tecnología utilizada en su fabricación son estipulados por el licenciante.

Según tales notas y los contratos estudiados, entiende la Inspección como efectivo el control indirecto en todos los casos, excepto para los contratos suscritos con **T...** y **K...LLC**. Y es cierto que, de acuerdo con los contratos suscritos y aportados puede considerarse, en principio, el cumplimiento de varios indicadores anteriores que apuntan a que el licenciador ejerce control sobre la fabricación de los artículos protegidos por la licencia y sobre el fabricante, en el sentido de imponerle limitaciones u orientaciones. Así, dentro de los clausulados de aquellos, diversos entre sí, pueden encontrarse ciertas similitudes que implican limitaciones al proceso de producción, comercialización y venta de los productos licenciados, materializadas mediante aprobaciones previas, ya sea de diseños y muestras de preproducción como de productos finalizados; controles durante el curso del proceso de producción; restricciones en cuanto a las ventas de los productos, restringiendo a que los compradores sean sublicenciarios; controles de registros contables e instalaciones fabriles de los fabricantes; decisión acerca de métodos de producción, tipos de productos a fabricar, suministro de logotipos y marcas, etc.; y auditorías posteriores a cada una de las fases.

Todos estos indicios, estimados conjuntamente, permiten inferir un control de los fabricantes por parte del licenciador, por lo que el último de los requisitos también se cumpliría, con las salvedades anteriormente expuestas.

Cuestiones similares, como aduce el reclamante, 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 vídeo 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...S.A.**, 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:

- Fabricación:

Ø Si bien los licenciadores no imponen quién deba ser el fabricante, que es elegido por **X...S.A.**, esta entidad debe notificar a las cedentes 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.

Ø El licenciador impone multitud de condiciones, exigiéndose la firma de un contrato de fabricación entre el fabricante, el licenciador y el licenciatarario.

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

Ø 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 licenciatarario para elegir al mismo, así como escoger las condiciones de fabricación de los productos; aunque no sea impuesto directamente por el licenciante, sí lo es indirectamente.

- Producción, comercialización y venta:

v El licenciatarario 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.

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

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

v Se establece incluso que los cedentes suministrarán al cesionario material para el desarrollo de su producto, debiendo el licenciatarario crear los productos en estrecha colaboración con los licenciadores, quienes deberán dar su aprobación por escrito.

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

v En relación a los controles anteriores, se establece la posibilidad de que sean los fabricantes los que se relacionen directamente con el licenciador, solicitando aquellos las aprobaciones oportunas sin mediación de los licenciadores.

- 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, en fin, puede afirmarse la materialización de varios de los elementos previstos en la normativa aduanera que indican que los licenciadores ejercen un control 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.

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 fabricantes, 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 fabricante 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 fabricantes 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 fabricante 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.

SÉPTIMO.-

Posteriormente, y al igual que argumentó frente a la propuesta de liquidación, aduce la incongruencia que supone considerar los cánones como mayor valor en aduana y a su vez practicar retención en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR, en adelante), teniendo en cuenta que en este último caso son considerados como ingresos obtenidos en el territorio de aplicación del impuesto (territorio español).

En apoyo de sus pretensiones, cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en las sentencias de 31 de enero de 2001 (rec. casación 1219/2006), y de 16 de febrero de 2011 (rec. 2894/2006). Esta última reproduce lo dispuesto en la primera de ellas, concretamente en lo relevante para la resolución de la cuestión en su fundamento de derecho cuarto:

"Cuarto.- 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,

"(...) 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 licenciador".

(...)

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”.

Es decir, el hecho 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 en aduana formen parte del precio de venta que se satisface por el comprador al vendedor.

No existe por tanto incompatibilidad alguna entre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y los derechos de importación ni doble imposición, ya que gravan hechos imposables distintos.

Por ello, la presente alegación ha de ser desestimada.

OCTAVO.-

Relativo a la imposibilidad de realizar una nueva regularización distinta de la inicialmente practicada, aducida por el reclamante, basada en el principio de confianza legítima, debe determinarse a la luz de los artículos 78.3 y 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario, cuyo cumplimiento de requisitos imposibilitaría la revisión a posteriori de los DUA objeto de regularización.

Establece el artículo 220.2.b) del Código Aduanero:

“2. Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:

b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana”.

De acuerdo con el indicado artículo, por tanto, las autoridades competentes no procederán a recaudar a posteriori derechos de importación cuando concurren tres requisitos acumulativos. En primer lugar, es preciso que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; en segundo lugar, el error cometido por éstas ha de ser de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe y, por último, dicho sujeto debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana.

El análisis de esta cuestión requiere dejar claro en primer lugar que las autoridades aduaneras están facultadas para la revisión de las declaraciones presentadas ante la Aduana. Esta facultad es reconocida en el artículo 78 del Código Aduanero, a cuyo tenor:

“3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan”.

Fijado este punto, la cuestión principal es determinar si en el presente caso la actuación de la Administración aduanera española ha supuesto un error en el sentido del artículo 220.2.b) del Código Aduanero. Tal y como figura en el expediente, la actuación de la Inspección ha consistido en revisar los DUA presentados por el interesado durante el ejercicio 2010 en uso de la facultad recogida en el artículo 78 del Código Aduanero. Como consecuencia de esta revisión se ha considerado procedente una inclusión en el valor en aduana de conceptos no incluidos previamente, lo que ha dado lugar a la práctica de la correspondiente liquidación. La actuación de la Administración se ha basado, por tanto, en el uso de las facultades concedidas por la normativa aduanera para la revisión “a posteriori”.

Esa facultad de revisión prevista en la normativa aduanera quedará limitada, no obstante, por lo dispuesto en el artículo 220.2 b) del Código, que no es sino una plasmación en el ámbito aduanero de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima.

En este punto se ha de tener en cuenta la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Segunda) de 5 de junio de 2013 en el asunto T-65/11, que señala:

“24 Ha de recordarse que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero tiene por objeto proteger la confianza legítima del sujeto pasivo en cuanto al carácter fundado del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o de abstenerse de recaudarlos. La confianza legítima del sujeto pasivo tan sólo es digna de la protección prevista en dicho artículo cuando sean las «propias» autoridades competentes las que hayan dado base a dicha confianza. De este modo, únicamente aquellos errores que sean imputables a una conducta activa de las autoridades competentes darán derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori de los derechos de aduana”.

La cuestión fundamental en este punto es, en definitiva, que la actuación de la Administración haya generado al operador una situación de confianza legítima, con base en la actuación activa de las autoridades aduaneras conducente a dicho error. Tal y como señala la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de abril de 1993, “el error cometido por las autoridades aduaneras debe constituir un elemento que se tenga en cuenta a la hora de recaudar los derechos de aduana y que de este modo pueda generar confianza legítima en el sujeto pasivo”.

En este sentido, es necesario precisar nuevamente que la revisión inicialmente realizada por la Administración en el momento de admisión y despacho se limitó, a una comprobación informática de la congruencia de los datos consignados en las diversas casillas, en el marco de la comprobación realizada como consecuencia del “canal verde” asignado a las declaraciones. No se trata, por tanto, de un supuesto en que la mala praxis de la Administración haya generado una situación injusta para el operador. Ciertamente es que las autoridades aduaneras procedieron a la admisión de la declaración con los datos consignados por el declarante, pero el levante se concede en ocasiones automáticamente sin revisión exhaustiva de la misma. Por ello, la Administración puede hacer uso posteriormente de la potestad prevista en el artículo 78 del Código; potestad susceptible de ser ejercida, incluso, cuando la declaración fuera objeto de revisión documental (“canal naranja”) o física (“canal rojo”), siempre dentro de los límites impuestos por el principio de confianza legítima previsto en el artículo 220.2 b) del Código.

Por otro lado, para que exista un acto propio se requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación, según la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y Sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.
- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

Además de ello, “para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero”. También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

Finalmente, no está de más añadir el respeto observado por la Administración a las líneas marcadas por la legislación nacional en todo lo referente a los procedimientos tributarios a través de los cuales se desarrolla la regularización practicada. En todo caso, la declaración aduanera constituye una declaración tributaria en la que la liquidación correspondiente se efectúa por las autoridades aduaneras sobre la base de los datos declarados por el obligado o bien a los, en su caso, efectivamente constatados por las mismas en ejercicio de sus competencias, teniendo dicha liquidación carácter de provisional como expresamente se indica en el artículo 130 a) de la LGT 58/2003 y de conformidad con la clasificación que de las liquidaciones tributarias se hace en el artículo 101 del mismo texto legal. Lo que posteriormente habilita a la Administración para la comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria en el marco de un procedimiento de gestión o inspección posterior, lo que efectivamente se hizo. En dicho procedimiento inspector fueron requeridos los suficientes datos, antecedentes y hechos adicionales a los ya obtenidos por medio de declaración, para permitir a la Administración formarse un juicio completo acerca de la aplicación del derecho al supuesto en cuestión, juicio insuficiente con base a los datos originales derivados de los DUA presentados.

Por tanto, a la vista de los hechos y a juicio de este Tribunal no puede considerarse que la actuación de las autoridades aduaneras en el presente supuesto sea constitutiva de error. Por tanto no se considera cumplido el primero de los requisitos exigidos por el artículo 220.2.b) del Código Aduanero y, por ello, está perfectamente justificada la comprobación y regularización a posteriori realizada por la Inspección, en ejercicio de las competencias ofrecidas por el artículo 78.3 del mismo texto legal.

NOVENO.-

Finalmente, considera el interesado que no procede la exigencia de intereses de demora en las contracciones a posteriori por ser contrarios a derecho.

Basa su alegación la apreciación de que en los procedimientos de liquidación de derechos arancelarios, el devengo de los intereses de demora sólo puede derivarse del incumplimiento de la obligación de pago en los plazos voluntarios establecidos al efecto, plazos que se iniciarían una vez practicada la liquidación y devenida esta definitiva pero nunca antes.

Alega en defensa de su derecho diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo.

A este respecto es de destacar la sentencia de 16 de octubre de 2003 (asunto C-91/02) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que señala:

"El Reglamento (CEE) no 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, y el Reglamento (CEE) no 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento no 2913/92, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa que establece un recargo sobre los derechos de aduana en el supuesto de que se origine una deuda aduanera con arreglo a los artículos 202 a 205, 210 o 211 del Código aduanero comunitario, o en caso de recaudación a posteriori con arreglo al artículo 220 del mismo Código, cuyo importe equivale a los intereses de demora que se habrían devengado durante el período comprendido entre el nacimiento de la deuda aduanera y su contracción, o bien, en caso de recaudación a posteriori con arreglo al artículo 220 del Código aduanero comunitario, entre la fecha de exigibilidad de dicha deuda inicialmente contraída y la contracción a posteriori de la referida deuda, siempre que el tipo de interés se fije en condiciones análogas a las que en Derecho nacional se aplican a las infracciones de la misma naturaleza y gravedad y que confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo".

Es decir, admite el Tribunal de Justicia la posibilidad de exigir intereses de demora en relación a la deuda aduanera contraída a posteriori cuando así lo prevea la normativa nacional. Este criterio es igualmente el aplicado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 26 de noviembre de 2008 (recurso de casación 8401/2004), que establece:

"En relación con la denunciada improcedencia de la liquidación de intereses de demora sobre los derechos de importación, la parte recurrente defiende la inexistencia de cobertura legal comunitaria que ampare la liquidación de tales intereses.

Sin embargo, el hecho de que el Código Aduanero Comunitario no se refiera expresamente a tal liquidación de intereses, no puede ser interpretado como una prohibición de los mismos, puesto que en la normativa comunitaria existen constantes alusiones y remisiones a la normativa nacional para complementar aquélla, y es lo que en este caso debe hacerse.

En tal sentido, el artículo 78. 3 del Código Aduanero Comunitario , dispone:

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.

En ese precepto se hace la remisión expresa a "las disposiciones que pudieran estar establecidas", que debe ser interpretado en los términos del artículo 4. 23 de la misma norma, incluyendo las disposiciones nacionales:

23) «disposiciones vigentes»: las disposiciones comunitarias o las disposiciones nacionales.

Por otra parte, el Reglamento de la Comunidad Europea 1355/96 del Consejo, de 8 de julio de 1996, que modificó el Reglamento 1352/89, relativo al sistema de recursos propios de las comunidades, se establece: "los Estados Miembros recaudan los recursos propios tradicionales con arreglo a las

disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales que, si fuera necesario, se adaptan a las exigencias de la normativa comunitaria".

De lo anterior se deduce que la reglamentación comunitaria no excluye la reglamentación nacional en aquello que no sea opuesto a la primera, como se establece expresamente en el propio artículo 1 del Código Aduanero Comunitario:

"El presente Código, junto con las normas de desarrollo adoptadas tanto en el ámbito comunitario como en el nacional, constituyen la normativa aduanera".

En consecuencia, la aplicación de la normativa general nacional conduce necesariamente a la exigencia de intereses de demora cuando se trata de ingresos producidos fuera del plazo en que debieron efectuarse, como consecuencia de la actuación comprobadora o investigadora de la Administración. Así lo establecen los artículos 61.2 de la Ley General Tributaria y 69 del real Decreto 939/86, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de los tributos".

En este punto, alega en concreto el reclamante la incompatibilidad de liquidación de intereses de demora con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, en este aspecto:

"2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo".

Según su tesis, no existió presentación incompleta o incorrecta de sus declaraciones, por lo que la liquidación inicial practicada por la Administración, como consecuencia del procedimiento iniciado mediante declaración, por un importe inferior al legalmente exigible supone un error de la misma no achacable a la conducta del interesado y, por ello, este no debiera cargar con las consecuencias derivadas de la "mala praxis" de la Administración en este sentido.

Frente a este discurso hay que oponer, sin embargo, la valoración ofrecida en el fundamento de derecho octavo anterior. Como se recordará, es precisamente el cumplimiento de los requisitos del artículo 78.3 del CAC lo que permite a la Inspección revisar el contenido de esas declaraciones iniciales, ante la falta de documentos y datos originarios que permitieran formarse a la Administración un juicio jurídico correcto acerca de la situación. En el procedimiento inspector desarrollado posteriormente se observan suficientes datos y antecedentes nuevos recabados con respecto a los inicialmente aportados por el interesado que permiten tal comprobación, tales como estados contables, contratos de licencia suscritos, etc. No es obstáculo para compartir esta aseveración el hecho, aducido por el reclamante, de que la Inspección no procediera a imponer la sanción del artículo 192 de la LGT ante una eventual presentación incorrecta e incompleta de la declaración, puesto que nada tiene que ver que la Administración no haya observado culpa suficiente en la conducta del reclamante con el hecho de la existencia de nuevos datos que confirmen la necesidad de regularización de las cuotas que procedan.

Así se reconoce en el artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), con ocasión del cálculo de intereses de demora a liquidar derivados de un procedimiento inspector: "1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes (...)".

Por todo lo anterior, es procedente la exigencia de los intereses de demora en los supuestos de contracción a posteriori de la deuda aduanera comunitaria, como ya ha establecido este TEAC en su resolución en unificación de criterio de 12 de septiembre de 2007, RG 1088/2007. El Código Aduanero contiene una remisión a la normativa nacional por lo que la exigencia de intereses de demora de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley General Tributaria es ajustada a derecho.

DÉCIMO.-

Finalmente, y en lo que respecta exclusivamente a las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Inspección, se ha de considerar la posibilidad de improcedencia de las mismas debido a que el derecho a su deducción nace en el momento de devengo del impuesto, por lo que siendo posible la deducción de las mismas en el momento de las importaciones, fecha de devengo, nada se adeuda a la Hacienda Pública.

En este particular el artículo 92 de la LIVA 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 liquidó el IVA devengado como consecuencia de las importaciones, pero no ha contemplado la deducibilidad del mismo.

A este respecto es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, adoptando jurisprudencia al respecto tanto del Tribunal Supremo como del TJUE, y recogido 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), el cual ha sido confirmado recientemente en tantas otras, 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 obstante, 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 consecuencia, y 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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones, **ACUERDA ESTIMARLAS PARCIALMENTE**, conforme a lo dispuesto anteriormente.