

**Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 664/2015 de 29 Jun. 2015, Rec. 3606/2011**

**Ponente: Lorente Almiñana, Juan Luis.**

**LA LEY 131176/2015**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA  
COMUNIDAD VALENCIANA  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN 3**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO - 003606/2011**

**N.I.G.: 46250-33-3-2011-0011296**

**SENTENCIA 664/15**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD  
VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Sres. :

**Presidente :**

LUIS MANGLANO SADA.

**Magistrados :**

JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA.

D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES.

En la Ciudad de Valencia, a veintinueve de junio de dos mil quince.

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso administrativo no3606/2011, interpuesto por la Procuradora Dña. María Consuelo Gomis Segarra, en nombre y representación de SATA S.A., contra la Administración del Estado. Habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

**SEGUNDO.-** La parte demandada contesta a la demanda, mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

**TERCERO.-** Habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite de conclusiones prevenido en el artículo 78 de la Ley de la Jurisdicción y, verificado,

quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

**CUARTO.-** Se señaló la votación para el día 17 de junio de 2015, teniendo así lugar.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, de 28 de septiembre de 2011, desestimatoria de la reclamación nº 46/1199/09 y acumulada 46/1200/09, formulada contra la liquidación de la Dependencia Regional de Aduanas de la AEAT de Valencia A 4685108076003531, en concepto de Tributos Tráfico Exterior, importe 111.283,56 €, ejercicios 2005-2006-2007. Correspondiente al acta de disconformidad A02-71499374. Y sanción tributaria, importe 37.352,25 €, correspondiente a dicho tributo y ejercicio.

En el acta se documentan el resultado de actuaciones de inspección efectuadas sobre determinadas importaciones realizadas por la entidad en los ejercicios 2005-2006-2007, en concepto de Tarifa Exterior-Comunidad. Y se incrementa el valor en Aduana declarado por el reclamante al no haber incluido en el mismo los cánones o derechos de licencia.

En el acta se considera que los cánones y derechos de licencia pagados constituyen condición de venta en la importación de productos, y por tanto deben sumarse como mayor valor de aduana a efectos de la liquidación de la "Tarifa Exterior-Comunidad (A02 nº 71499374)

La cuestión se centra en establecer si la adición al Valor en Aduana realizada en el momento de las importaciones por la Dependencia Regional, del canon abonado a determinadas entidades (detalladas en el expediente administrativo), en función de las ventas de la mercancía licenciada. Era o no procedente.

La resolución del TEAR consideraba que era procedente, fundándose en el art. 32.1, a ) y c) del Código Aduanero .

**SEGUNDO.-** La empresa se dedica al comercio de material escolar por ello diseña sus propios productos, incorporando distintas Marcas o Dibujos, por cuyo uso viene satisfaciendo a sus propietarios (Licenciantes) un canon en función de las ventas realizadas.

Encarga la fabricación de una buena parte de estos productos a fabricantes extranjeros.

Con independencia del origen nacional o importado de los productos fabricados, el canon se satisface solo por la reventa (distribución) de todos los productos fabricados adquiridos por la empresa. Es decir, exista o no importación, el canon se devenga y es obligado cuando se realiza su reventa.

En la operativa hay tres partes involucradas:

Licenciante: propietario de la marca por cuyo uso se satisface el canon.

Licenciataria: Safta, empresa que satisface el canon en función de los productos vendidos con la marca.

Fabricante: Empresa nacional o extranjera que fabrica el producto que Safta después distribuye. En el caso de fabricante extranjero, es la "venta" de esta a Safta (importación) la cuestión que aquí se debate.

La cuestión litigiosa es si los cánones satisfechos por la empresa a los licenciantes (por el uso de marcas) deben o no integrar el valor en aduana de los productos importados, siendo que solo por su posterior venta se devenga la obligación de pago de tal canon.

La Inspección entiende que los cánones satisfechos por la empresa deben integrar el "valor en aduana" de los productos importados basándose en lo dispuesto en la Letra c) del apartado 1 del art. 32 del Código Aduanero .

Hay que resaltar que el citado art. 32 se está refiriendo a cánones que el comprador (SAFTA) esté obligado a pagar "como condición de la venta", siendo esta venta la que el fabricante extranjero realiza a Safta, esto es la compra que es objeto de importación. En ningún caso se esta refiriendo a la reventa que tras su importación Safta efectúa en el mercado nacional.

**TERCERO.-** Las cuestiones planteadas en el presente recurso son las mismas que las del recurso 3893/2008 de esta sala y Sección, en el que se dictó la sentencia nº 272/2011 , que es del siguiente tenor literal:

"PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 30.7.2008 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra el acuerdo liquidatorio dictado el 3.9.2004 por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia en concepto de "Tarifa Exterior Comunidad" correspondiente a los ejercicios 2001-2002, por importe de 8.815,26 €, y que trae su causa del incremento del valor en aduanas de la mercancía importada por la actora por considerarse que los cánones satisfechos a Walt Disney Company Iberia, S.L. deben formar parte del valor en aduana de la mercancía importada, al constituir una condición de venta de dicha mercancía.

La demanda presentada en esta sede jurisdiccional postula la improcedencia de la regularización practicada en atención, además de a otro tipo de alegaciones adicionales a que se hará posterior referencia, a que -a juicio de la recurrente- el canon pagado al licenciador (en este caso, Walt Disney Company Iberia, S.L.) no es condición de la venta, sino -a lo más- de la distribución del producto en nuestro país.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

**SEGUNDO.-** Cuestión sustancialmente igual a la del presente supuesto (y, en cualquier caso, con plena identidad de razón) ha sido ya resuelta en anterior sentencia de esta misma Sala y Sección de fecha 13.4.2010 (en la que -por ende- el licenciador era el mismo).

Siendo ello así, obvias razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica imponen otorgar a este caso la misma solución que se confirió en aquella sentencia, lo que conduce -inexorablemente- a la desestimación del recurso.

Así, en la precitada sentencia se establece lo siguiente:

" **PRIMERO.-** El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la Resolución de 29-11-2007 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (TEAR), mediante la que se que desestima la reclamación núm. 46/5351/04 interpuesta por "Manterol" S.A. *contra la liquidación de 18.042,11 euros dispuesta a 3-9-2004 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia, en concepto de IVA a la importación, liquidación mediante a cual se dispuso el incremento del valor de aduana.*

*La cuestión se centra en si procede el incremento de la base del IVA por la adición, al valor de aduana declarado, del canon o royalty abonado por la reclamante a "Disney" y a "Real Madrid Club de Fútbol". Según la Administración Tributaria, "Manterol" S.A. tenía suscritos con "Walt Disney Company Iberia" S.L., "Walt Disney Company España" S.L. y "Real Madrid Club de Fútbol" unos contratos de licencia para el uso de marcas comerciales de las que dichas entidades eran titulares. En estos contratos se estipula el pago del canon en función de las ventas de la mercancía licenciada y estableciéndose una cuantía mínima anual del canon.*

*La parte recurrente no se muestra conforme con el Acuerdo del TEAR en la parte que confirma la*

*inclusión, en la base del IVA, del importe correspondiente al canon o royalty satisfecho, ello porque, si bien su pago es condición para la venta en territorio de la Comunidad, en ningún caso lo es para importar la mercancía, pues la reclamante puede fabricar donde considere oportuno.*

*También denuncia la recurrente la indefinición en que se basa el acta que contiene la liquidación impugnada. Invoca el art. 32.2 del Código Aduanero, según el cual cualquier elemento que se sume al precio pagado o por pagar se basará en datos objetivos y cuantificables, cuando ha sido que la Administración Tributaria, al extraer el importe de 15.656,05 euros, da por sentado que toda la mercancía importada será vendida y que los cánones serán satisfechos.*

**SEGUNDO.-** El art. 29 del Reglamento CEE num. 2913/92, de 12 de octubre, que aprueba el Código Aduanero Comunitario, señala que "el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio 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 arts. 32 y 33". El apartado 3 a) del mismo precepto determina que "(e)l precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor". Y en el art. 32 se establece que "1. Para determinar el Valor en Aduana en aplicación del art. 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 está obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones o derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar".

*Por su parte, el art. 157.2, del Reglamento CEE número 2454/93 (LA LEY 4971/1993) determina que "con independencia de los casos previstos en el apartado 5 del art. 32 del Código (ajenos al presente), cuando el Valor en Aduana de la mercancía importada se determine por aplicación de lo dispuesto en el art. 29 del Código, el canon o derecho de licencia sólo se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar si ese pago está relacionado con la mercancía que se valora y constituye una condición de venta de dicha mercancía".*

*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.*

**TERCERO.-** El motivo debe desestimarse a la vista de las relaciones vinculación existentes entre la parte recurrente y las entidades a quien satisface el canon por utilización de marcas, desde las cuales cabe afirmar que el pago del canon por la recurrente es condicionante implícito para la venta e importación de los productos.

*En el presente caso se dan antecedentes análogos a los que, para resolver la cuestión jurídica que nos ocupa, se dieron en las SSTs de 7-11-2006 y 11-6-2008, por lo que cabe reproducir aquí idénticas consideraciones que las contenidas en las Sentencias citadas.*

En efecto, en cuanto al cumplimiento de la primera condición, como las mercancías que se importan son artículos sobre los cuales se plasman las marcas comerciales de "Disney" o de "Real Madrid Club de Fútbol", por cuyo uso y comercialización se satisface el canon, cabe decir que las mercancías importadas 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.

*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 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 licenciante 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.*

*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.*

*En concreto hemos de rechazar las alegaciones de la parte recurrente, pues, como se desprende literalmente de los preceptos transcritos ut supra, el incremento de la base tributaria que resulta de la adición del canon o royalty no requiere que su pago sea condición para la importación de la mercancía, sino que sea "...condición de venta de las mercancías importadas". Tampoco es óbice para su adición y consiguiente liquidación el que las mercancías importadas todavía no se hayan vendido por la importadora y satisfecho por ésta el canon o royalty a la vendedora: tales preceptos hablan de que el "...precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor"; así, con respecto a una parte de la manifestación económica gravada, la correspondiente al pago del canon o royalty, se contempla la posibilidad de exigir el tributo anticipadamente a su devengo, ello mediante una previsión legal específica ( art. 22.2 LGT ).*

*En definitiva, hemos de desestimar el presente recurso contencioso-administrativo. "*

**CUARTO.-** En méritos a lo expuesto, procederá la desestimación del recurso; procediendo hacer expresa imposición de las costas procesales, a a la demandante, que se fijan en un máximo de 1500 €, efectos de lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional .

## FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SAFTA S.A., contra la resolución descrita en el fundamento Primero. Haciendo expresa imposición de las costas procesales a la demandante, en los términos expresados en Fundamento Cuarto.

Esta sentencia es firme y no cabe contra ella recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico. Valencia, en la fecha arriba indicada.