

SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA*Área de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1997****Extracto:**

INMERSOS en una nueva estructura económica internacional, los elementos intangibles que incorporan los productos industriales representan cada día una parte más importante del valor total de los bienes. Por su parte, los impuestos que gravan la importación de mercancías se conciben como tributos que gravan bienes, pero no servicios. El problema se plantea a la hora de determinar si un determinado intangible forma parte del valor del bien que se importa, puesto que en tal caso debe integrarse en la base imponible de los impuestos a la importación. El análisis de las normas internacionales sobre valoración de las mercancías en aduana, así como de la implementación de las mismas, nos aporta luz acerca de una cuestión con repercusiones en otras figuras del sistema tributario.

Sumario:

- I. La creciente importancia de los cánones en el comercio internacional.
- II. Cánones y derechos de licencia en el Código GATT.
- III. La recepción en el Derecho comunitario y la normativa europea de desarrollo.
- IV. La aplicación de las normas sobre cánones y derechos de licencia del Código de valoración del GATT en los EE.UU.
- V. La aplicación de las normas sobre cánones y derechos de licencia del Código de valoración del GATT en España.
 1. Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
 2. Que el canon constituya una condición de venta de la mercancía.
 3. Que el importe del canon no esté incluido en el precio pagado o por pagar.
 4. Regulación de la metodología para la práctica de los ajustes sucesivos.
- VI. La problemática de los cánones abonados a terceros.
- VII. La cuestión de la posible sujeción de los cánones por aplicación de otros apartados del artículo 8 del Código.
- VIII. Otras cuestiones en relación a los cánones y derechos de licencia.
- IX. Los cánones en los otros métodos de determinación del valor en aduana.
- X. Cánones y base imponible de las importaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- XI. Conclusiones.

I. LA CRECIENTE IMPORTANCIA DE LOS CÁNONES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL

Se ha señalado que, durante la etapa económica correspondiente a la primera revolución industrial, las necesidades de productos manufacturados eran muy superiores a las posibilidades de producción de una industria incipiente, de manera que lo producido tenía fácil salida en los mercados. Como resultado, la intervención de «la mano invisible» que es el mercado determinaba una gran presión en el sentido de incrementar la oferta.

Inmersos como estamos en la tercera revolución industrial, la situación actual es bien distinta. La capacidad de producción es tal que los consumidores tienen la posibilidad de elegir entre muy diversos productos que compiten en el mercado para satisfacer una misma necesidad. Así, sólo obtienen el éxito aquellos fabricantes capaces de añadir un valor que sus competidores son incapaces de ofrecer.

Este valor añadido a que nos referimos es muchas veces un intangible (una marca, la exclusividad), o el resultado de la aplicación de unos conocimientos protegidos por un derecho intelectual o industrial (productos patentados, procesos de fabricación patentados) o conocimientos que sólo son accesibles previo pago de unas cantidades a quienes los poseen (un *know-how*, una experiencia en la producción).

Por otra parte, los derechos aduaneros a la importación son una institución de rancia tradición concebida para sujetar a gravamen el tráfico de mercancías. Por ello resulta problemático el tratamiento que en su seno han de recibir estos «intangibles» o el de los derechos que hemos descrito cuando se incorporan a la mercancía importada, máxime porque en muchos casos son derechos que se reconocen en el ordenamiento del país de importación y cobran vida en él.

En definitiva, nos encontramos con los ingredientes de una situación complicada y que no podemos ignorar, atendido el peso creciente que estos factores están adquiriendo en el comercio mundial (1). El difícil maridaje entre los cánones y el arancel se trasluce en los problemas que se

(1) Sirva como botón de muestra de cuanto decimos la afirmación que se realiza en el Informe del Secretariado de la Organización Mundial de Comercio sobre los Estados Unidos; entre 1994 y 1995 las exportaciones de cánones y derechos de licencia de aquel país se incrementaron en un 63 por 100, un ritmo ciertamente impresionante (WTO, PRESS/TPRB/46, de 31-10-1996).

plantean precisamente a la hora de determinar el valor en aduana de las mercancías. Es entonces cuando debe responderse a la cuestión de si los cánones deben quedar o no sujetos, es el momento en que debemos contar con criterios que nos proporcionen una mínima certeza al respecto. Y tales criterios, además de claros, deben ser fáciles de aplicar y responder a la multiplicidad de situaciones que la realidad no se cansa de generar.

Tampoco puede ser pasado por alto que la importación supone la entrada de las mercancías en el circuito económico interno, de manera que los impuestos que se devengan en este tráfico encuentran un punto de arranque para la determinación de su base imponible en el valor que ha quedado establecido a efectos aduaneros.

Frente a la situación descrita encontramos una respuesta ciertamente parca por parte de la doctrina tributarista española. Son muy escasos los trabajos al respecto y en ellos apenas se aborda el análisis de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia. Menos atención, si cabe, ha recibido el estudio de la aplicación de estas normas internacionales de valoración en aduana en los ordenamientos extranjeros. Con ello se perpetúa la tradición de considerar las cuestiones de derecho aduanero como la «Cenicenta» de los estudios jurídicos, acuñación esta que tomamos prestada de SÁNCHEZ GONZÁLEZ (2).

El propósito que nos marcamos en el presente trabajo es intentar romper esta inercia y por ello, como punto de partida, nos daríamos por satisfechos si lográsemos transmitir al lector la inquietud por una serie de problemas que ciertamente no se prestan a una fácil solución. Con este propósito iniciamos nuestra exposición con una referencia a las normas internacionales sobre valoración en aduana con trascendencia para el problema que nos ocupa.

II. CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA EN EL CÓDIGO GATT

La regulación de los métodos para la determinación del valor en aduana fue objeto de un acuerdo internacional alcanzado durante la Ronda Tokio de negociaciones del GATT, incorporándose años más tarde como acuerdo anexo al «Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio» (3).

(2) SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I.: *Mercado Común y Aduana Española*, Planeta, 1976, pág. 16.

(3) Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, que actualmente se incardina en el Anexo 1A al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (Instrumento de ratificación de este último Acuerdo por España de fecha 30-12-1994, publicado en el BOE de 24-1-1996, con el texto íntegro de los Acuerdos en suplemento aparte de la misma fecha).

En España la recepción de los contenidos del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT (Código de valoración) se produce por vía de reglamentos comunitarios, a los que nos referiremos más adelante, por tratarse de una materia cuya competencia normativa corresponde a las Instituciones comunitarias.

El objetivo del «Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT», que así es como se denomina oficialmente al Código de valoración del GATT, es dotar al comercio internacional de unas normas uniformes y ciertas, que resulten en un sistema equitativo y neutro de valoración (4).

Su artículo primero establece que: «El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8». Adopta con ello la denominada «concepción positiva» del valor en aduana, consistente en tomar como punto de partida el precio libremente fijado por las partes, frente a la «concepción teórica» que define el valor como el precio por el que se venderían las mercancías en unas condiciones predeterminadas de tiempo, lugar, no vinculación entre comprador y vendedor, etc.

Hemos visto que el artículo primero del Código se remite al artículo octavo a la hora de la realización de determinados ajustes. En este sentido, el artículo 8.1. c) ordena añadir al precio realmente pagado o por pagar:

«los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar».

Así pues, los cánones y derechos de licencia habrán de ser examinados a la luz de este precepto para determinar su sujeción o no al derecho aduanero a la importación, ya que el valor en aduana constituye la base imponible del mismo (5). Sólo los cánones que verifiquen las condiciones que se expresan en este artículo se añadirán al precio pagado o por pagar para llegar al valor de transacción.

En la Nota Interpretativa al artículo 8.1 c) se aclara que «los cánones y derechos de licencia... podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercan-

(4) Una exposición monográfica sobre la valoración en aduana puede verse en HERRERA YDÁÑEZ, R. y GOIZUETA SÁNCHEZ, J.: *Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT*, Ediciones ESIC, 1985.

En lengua inglesa pueden consultarse SHERMAN, SAUL L. y GLASHOFF, HINRICH: *Customs valuation*, International Chamber of Commerce Publishing S.A., Kluwer, 1988; también PAGTER, HENK DE y RAAN, Richard van: *The valuation of goods for customs purposes*, Kluwer, 1981.

(5) La identificación del valor en aduana como base imponible del derecho aduanero a la importación ha sido realizada en diversas normas del ordenamiento español a lo largo del tiempo. Así, el Decreto 2092/1971, de 13 de agosto, lleva por título «por el que se aprueba el apéndice número VII de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas sobre determinación de la base imponible en régimen *ad valorem*», en tanto que el artículo 7 del Texto Refundido de los Impuestos Integrantes de la Renta de Aduanas (TRIIRA) dice: «Las bases imponibles serán el "Valor en Aduana", el peso, la medida y el número de unidades en la forma en que las mercancías están tarifadas en el Arancel de Aduanas».

cías en el país de importación. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador».

La normación internacional acerca de la inclusión de los cánones y derechos de licencia se completa con las Opiniones Consultivas 4.1 a 4.13 del Comité Técnico de Valoración en Aduana (6).

III. LA RECEPCIÓN EN EL DERECHO COMUNITARIO Y LA NORMATIVA EUROPEA DE DESARROLLO

En la Unión Europea estas normas del Código de valoración del GATT vienen recogidas en el artículo 32.1.c) del Código Aduanero Comunitario (CAC), los artículos 157 a 162 del Reglamento de Aplicación (RACAC) y en el Anexo 23 de éste (7). De interés es también el Comentario sobre el Reglamento CEE núm. 3158/83 de la Comisión, relativo a la incidencia de los cánones y derechos de licencia sobre el valor en aduana, emitido por el Comité de Valor en Aduana de la CEE (8).

El Código del GATT no contiene una definición del concepto de «cánones» o de «derechos de licencia». Ambos se utilizan indistintamente para referirse a «cualquier pago por el uso de derechos o privilegios o por intangibles tales como la información o servicios» (9). El Reglamento CEE 2454/93 sí nos especifica, en su artículo 157.1, que:

(6) El Comité Técnico de Valoración en Aduana queda establecido en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.2 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, y sus funciones se describen en el Anexo II del mismo. Respecto al valor de sus opiniones señalaremos que, en las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto C-299/90 (STJ-CEE de 25-7-1991, Rec. Juris. 1991-7, pág. 4.310) se afirma: «Incluso si estos asesoramientos tienen un mero carácter consultivo, no por ello dejan de representar la opinión de expertos de la mayoría de los países que participan en el comercio mundial. **El hecho de que la Comunidad adoptara una interpretación contraria a tales asesoramientos correría el riesgo de crear problemas de cierta importancia y la Comunidad no lo hará más que por motivos muy serios.**»

Las Opiniones Consultivas 4.1 a 4.6 pueden verse en el Anexo II de la Circular de 29-11-1985, núm. 931 (BOE de 13 de diciembre; RA 2940).

No tenemos noticia de que las Opiniones Consultivas 4.7 a 4.13 hayan sido publicadas en España, y debemos agradecer al Subdirector de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, D. A. Manga, el haber podido contar con ellas para elaborar este trabajo.

(7) Reglamento 2913/92, del Consejo, de 12-10-1992, por el que se aprueba el CAC (DO L 302, de 19-10-1992, pág. 1) y Reglamento 2454/93, de la Comisión, de 2-7-1993, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación del CAC (DO L 253, de 11-10-1993).

Anteriormente, el Reglamento CEE 3158/83 se ocupaba de los cánones y derechos de licencia. Los artículos 157 a 161 del RACAC reproducen lo que anteriormente se disponía en el Reglamento 3158/83.

(8) El Reglamento se encuentra recogido en DO L 309, pág. 19; los comentarios pueden verse en *Valor en Aduana*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1988, pág. 310 a 318.

(9) SHERMAN, S., y GLASHOFF, H.: *Customs Valuation, op. cit.*, pág. 121.

«se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de los servicios referentes a:

- la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o
- la venta para exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o de comercio, 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).»

El Comentario del Comité de Valoración en Aduana al Reglamento CEE 3158/83 recoge también la definición contenida en el apartado 2 del artículo 12 del «Modelo de Convenio de la OCDE de Doble Imposición relativo al Ingreso y al Capital (1977)». Por tanto, las definiciones contenidas en los Modelos de Convenio de Doble Imposición de la OCDE pueden ser utilizadas como indicativas para delimitar el concepto de cánones y derechos de licencia a efectos de la valoración aduanera (10).

A pesar de la existencia de este conjunto de normas a que nos estamos refiriendo, la materia de los cánones es ciertamente, dentro de la valoración en aduana, una de las más complejas, sobre todo cuando descendemos a su aplicación práctica. Precisamente éste es el objeto del presente estudio y, para ello, nos serviremos también de la experiencia en la aplicación de las normas internacionales sobre valoración en aduana en los Estados Unidos (11). Podremos comparar así el distinto tratamiento que, a partir de unas normas comunes, se realiza en cada uno de los referidos territorios aduaneros. Constataremos que ambos ordenamientos (el estadounidense y el comunitario) han tenido que enfrentarse a unas mismas cuestiones fundamentales, y veremos qué ha resultado en cada caso de tal dilucidación.

(10) En este sentido se nos presenta una dificultad derivada del hecho de que no existe una traducción oficial al español de los Modelos de CDI de 1992 y tampoco del más reciente de 1996. El Modelo de 1992 restringe el concepto de canon que se ofrece en el Modelo de 1977, al excluir la renta derivada de los arrendamientos financieros *-leasing-*, y lo mismo hace el Modelo de 1996 al definir cánones como:

«Article 12.2 The term *royalties* as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.»

La Propuesta de Directiva de 1991 sobre un sistema común de imposición de los pagos de intereses y cánones realizados entre sociedades matrices y filiales toma la definición de cánones del Modelo de Convenio anterior a 1992, habiendo sido mantenida esta definición en la propuesta de directiva del grupo Ad Hoc en materia de imposición de sociedades, de 17-2-1994.

(11) El ordenamiento estadounidense recoge los contenidos del Código de valoración en la 19 USC 1401. a. (el título 19 del *United States Code* corresponde a la *Tariff Act of 1930*, que fue modificada por la *Trade Agreements Act of 1979*). También el *Statement of Administrative Action* contiene normas de interés en su Título II (*Customs Valuation*).

En el sistema internacional de determinación del valor en aduana anterior al Código de valoración del GATT, la Definición de Valor de Bruselas, los cánones debían ser tomados en consideración para llegar al valor de las mercancías (12). Lo mismo ocurría en el sistema particular de los EE.UU. (por ejemplo, para la determinación del «Valor de Exportación») (13). Pero las condiciones en que los cánones y derechos de licencia deben ahora incluirse no se ajustan totalmente a estos precedentes, dado que el Código establece una nueva regulación al respecto. Analicemos, pues, cuál ha sido la aplicación de estas nuevas normas hasta el momento.

IV. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA DEL CÓDIGO DE VALORACIÓN DEL GATT EN LOS EE.UU.

En los Estados Unidos la cuestión de los cánones y derechos de licencia ha sido objeto de una atención preferente por parte de la Administración, lo que ha evitado que el planteamiento de controversias llegue a los tribunales, a diferencia de lo ocurrido en otros aspectos de la valoración en aduana (14). Los importadores han tomado buena nota de la «deferencia» de los tribunales norteamericanos respecto de la interpretación de las normas que efectúa la Administración, interpretación de la que sólo se separarán si el importador demuestra que no es razonable y, además, prueba que existe otra mejor fundada (15).

La doctrina administrativa en la materia queda asentada a partir del denominado «asunto Hasbro». Para su resolución el Servicio Aduanero revisó la normativa precedente y la doctrina jurisprudencial dictada bajo la misma, a la vez que analizó la nueva normativa y los comentarios al respecto realizados por el Congreso y el Senado. Todo ello resultó en un replanteamiento fundamental de la posición anteriormente sostenida. Consciente de la importancia del viraje efectuado, se solicitó la formulación de comentarios a esta nueva doctrina, lo que a su vez condujo a una reelaboración

(12) Véase *Valuation of goods for customs purposes under the Brussels Definition of Value. Explanatory Notes*, Consejo de Cooperación Aduanera, 1960, Bruselas, pág. 129 a 133. En España, se ha ocupado de la cuestión HERRERA YDÁÑEZ, R.: «Los cánones por propiedad industrial en las valoraciones de Aduanas», Primeras Jornadas de Estudios Aduaneros, Madrid, 1966. También, de este mismo autor, «Valor en aduana de las mercancías», *HPE*, núm. 49, 1977-2, págs. 47-50.

(13) La jurisprudencia norteamericana anterior al Código de valoración ha sido tomada en cuenta a la hora de sentar una nueva doctrina administrativa, siendo el caso más destacado el *US vs Imperial Products, Inc.*, 65 CCPA 38, C.A.C. 1203, 570 F. 2d 337 (1978).

(14) HALL II, M. P.: «Value's greatest hits (and misses): a complete history of judicial decisions concerning value under the Trade Agreements Act of 1979», *Law and Policy in International Business*, vol. 25, 1993-4, pág. 66.

(15) No basta pues con aportar una interpretación mejor fundada que el *Customs Service*; debe demostrarse que la interpretación de éste es incorrecta. En este sentido, véase 12 CIT 1002 (1988), asunto *Texas Apparel*, en que la *Court of International Trade* aplica la doctrina ya enunciada con carácter general en el asunto *Chevron*, y dice que «Queda establecido que este Tribunal acatará la interpretación de la norma hecha por la Administración si tal interpretación es razonable y coherente con la voluntad legislativa y con el propósito que guía la norma». También en 13 CIT 482 (1989) se aplica esta doctrina.

de la misma, si bien dentro de los esquemas trazados en la decisión anterior. Esta reelaboración se contiene en la decisión conocida como «Hasbro II», que se ha constituido en *standard* para la revisión de las ulteriores consultas planteadas y para la decisión de las «protestas» formuladas (asimilables a los recursos en vía administrativa).

Con anterioridad al caso Hasbro la Administración norteamericana había entendido que la sujeción de los cánones y derechos de licencia (en lo sucesivo hablaremos simplemente de cánones para abreviar) no podía resultar de lo previsto en el artículo 8.1 d). Este precepto se ocupa, como el 8.1 c) que hemos reproducido más arriba, de ajustes al precio para incluir en él conceptos que forman parte del valor de transacción, y dice así:

«Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

- d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías que revierta directa o indirectamente al vendedor» (16).

La interpretación se justificaba en que, existiendo un apartado de este mismo artículo [el «c)»] que se ocupa específicamente de los cánones, no cabía aplicarles también un apartado de carácter más general cual es éste (17). La norma especial desplazaría la aplicabilidad de la norma general conforme a esta interpretación inicial.

El resultado de tal exégesis era favorable para los importadores, dado que si el canon no verificaba las limitaciones que establece el apartado «c)», quedaba no sujeto, sin que cupiese analizar si ese canon formaba a su vez parte del valor de reventa, cesión o utilización de las mercancías que revirtiera al vendedor. Y así, por ejemplo, el pago de una licencia para vender y usar un producto en los EE.UU. quedaba no sujeto (18). En general, los cánones basados en ventas en los EE.UU. o en otros acontecimientos posteriores a la importación no quedaban sujetos (19).

Como hemos adelantado, con la decisión Hasbro I el Servicio de Aduanas se separa de la posición anteriormente sostenida, siendo el elemento decisivo para ello el análisis de los Informes del Congreso y del Senado al respecto de la *Trade Agreements Act* (la ley que incorporó los Acuerdos

(16) El artículo 8.1 c) queda recogido en la Sec. 402(b)(1)(D) de la *Tariff Act*, en tanto que el artículo 8.1 d) lo está en la Sec. 402(b)(1)(E). Utilizaremos la articulación del Código del GATT para facilitar el seguimiento de la exposición, bien entendido que en las fuentes americanas las referencias son a los preceptos de su normativa interna.

(17) Esta idea se hace explícita en CSD 83-99.

(18) CSD 88-35. En este asunto, se trataba del derecho de usar y vender productos farmacéuticos en los EE.UU. *Customs* entendió que el canon se devenga por operaciones posteriores a la importación y que por tanto no deben formar parte del valor en aduana.

(19) GAMBARDELA, D. y CURRAN, D. J.: «Duty on royalty payments», *Tax Adviser*, vol. 24, n.11, nov. 1993, págs. 713 y 714.

de la Ronda Tokio del GATT al ordenamiento norteamericano). En ellos se dice que «ciertos elementos llamados "cánones" podrían quedar en el ámbito, tanto de la Sec. 402 (b)(1)(D), como de la 402 (b)(1)(E), o de ambas» (20).

Así pues, los cánones deben ser analizados a la luz de ambos preceptos para decidir su sujeción o no al derecho aduanero a la importación. Una consecuencia algo complicada de la aplicación simultánea de ambas normas puede producirse cuando las partes pactan un canon mínimo (21). Si debido a unas ventas inferiores a lo esperado la cláusula de canon mínimo se aplica, tratándose de un canon no sujeto conforme al artículo 8.1 c), en virtud del artículo 8.1 d), sólo podrá sujetarse la parte del canon mínimo que se corresponda con el porcentaje de participación en la reventa (22).

1

Ejemplo:

A pacta con B un canon del 5 por 100 del valor de la reventa de unas mercancías por la utilización en EE.UU. de una marca registrada por B, fijándose un canon mínimo de 10.000 u.m. (el pago de un canon por la utilización en EE.UU. de una marca no queda sujeto por el art. 8.1 c) sino por el 8.1 d)). Si A sólo consigue vender mercancía por un importe de 120.000 u.m., deberá abonar a B el canon mínimo (10.000 u.m.), pero sólo quedará sujeta una parte de ese canon:

$$120.000 \times 0'05 = 6.000 \text{ u.m.}$$

De esta forma, a partir de la decisión Hasbro I los cánones deben pasar un doble filtro para quedar no sujetos. En la decisión Hasbro II se reafirma esta idea, pero además el Servicio Aduanero se ocupa de especificar los factores que determinan la sujeción de un canon conforme al artículo 8.1 c). Estos factores se formulan como tres cuestiones a responder en cada caso, y que son:

(20) Report of the Committee on Ways and Means, House of Representatives [H. R. Rep. No. 137, 96th Cong., 1st Sess. (1979), pág. 80] y Report of the Committee on Finance, US Senate [Sen. Rep. 249, 96th Cong., 1st Sess (1979), pág. 120].

No obstante, el texto transcrito fue objeto de interpretaciones muy razonables que conducían a soluciones distintas de la alcanzada por *Customs* (véase la referencia que en «General Notice. Dutiability of Royalty Payments» se contiene a los comentarios recibidos y a las argumentaciones que los sostienen, CBD, vol. 27, n. 6, 10-2-1993).

(21) Es habitual pactar la retribución de los cánones como una participación (porcentaje) en el valor de la reventa, fijándose además un valor mínimo del canon para el caso de que las ventas no alcancen un nivel determinado.

(22) CSD 91-6 (Hasbro I).

1. ¿Se fabricó la mercancía importada bajo patente?
2. ¿Estaba el canon implicado en la producción o venta de la mercancía importada?
3. ¿Podía el importador adquirir las mercancías sin pagar el canon?

Una respuesta negativa a las dos primeras cuestiones y positiva a la tercera significaría la no sujeción del canon en virtud del artículo 8.1 c). En cambio, no se considera relevante que el canon se calcule como porcentaje de la reventa (circunstancia a la cual la doctrina anterior sí prestaba atención).

Nótese que no basta la existencia de una mera relación entre el canon y la mercancía importada; el canon debe estar implicado en su producción o en su venta. Y además, y éste es el factor fundamental, el canon debe ser una condición de la venta.

Nos serviremos de un *ejemplo* real para reflejar mejor esta idea.

2

Ejemplo:

En CSD 93-26 un importador pagaba un derecho de licencia por la utilización de un proceso de fabricación de un medicamento. A su vez, el importador compraba a la empresa licenciataria uno de los componentes que utilizaba en ese proceso, en el que, tras complejas operaciones, se producía una síntesis de todos ellos resultando un producto sustancialmente distinto de sus elementos integrantes. El componente en cuestión podía ser adquirido de distintos fabricantes, si bien el importador decidió confiar en la misma empresa que le licenciaba el proceso de elaboración (el derecho de licencia no era, por tanto, una condición de la venta del componente). El derecho de licencia se calculaba como porcentaje de lo obtenido por la reventa del producto final.

El Servicio de Aduanas entendió que el derecho de licencia no estaba implicado en la fabricación o venta de la mercancía importada (el componente), y que tampoco quedaba sujeto por el artículo 8.1 d) porque el producto revendido era sustancialmente diferente del importado.

En el ejemplo anterior podemos constatar la diferencia entre «relación» e «implicación» del canon en la producción o en la venta de las mercancías (23). Las mercancías importadas sí guardaban relación con el derecho de licencia, pero ésta no alcanzaba el nivel necesario para poder hablar de «implicación». El Servicio de Aduanas se ha mostrado igualmente riguroso en otras ocasiones para llegar a concluir la existencia de «implicación» (24).

Este rigor se traduce en que, en determinadas condiciones, los cánones se consideran no sujetos conforme al artículo 8.1 c). Hemos dicho que en este caso el canon debe ser todavía analizado a la luz del artículo 8.1 d). Pero nótese que este artículo, a diferencia del anterior, exige que el producto de «la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías» revierta «directa o indirectamente al vendedor». Por tanto, si revierte a un tercero (el licenciante o titular del derecho que genera la percepción de cánones) distinto del vendedor, el canon no podrá quedar sujeto tampoco por este precepto.

Por otra parte, si la mercancía no es revendida tal y como es importada, sino que sufre una transformación como resultado de un proceso de elaboración en los EE.UU., ya no puede hablarse de reventa de esas mercancías, sino de otras distintas (el producto resultante del proceso de elaboración), con lo cual ya no es aplicable el artículo 8.1 d) (para que entre en juego esta norma tienen que ser las mercancías importadas las que produzcan unos ingresos al revenderse, cederse o utilizarse) (25).

En otro orden de cosas, conviene tener presente que, en virtud del *Statement of Administrative Action*, los «cánones y derechos de licencia pagados a un tercero por el uso, en los EE.UU., de *copyrights* y marcas relacionadas con la mercancía, serán considerados generalmente como gastos de venta del comprador, y por lo tanto no sujetos». Según esta misma norma, no son «valor de cualquier parte de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías que revierta directa o indirectamente al vendedor» [art. 8.1 d)] los «flujos de dividendos u otros pagos del comprador al vendedor que no se relacionen de modo directo con la mercancía importada» (26).

(23) Nótese que el requisito es que el canon esté implicado en la producción o venta **de la mercancía importada**. En el ejemplo visto podría hablarse de una relación del canon con la venta, entendiendo el concepto «relación» en un sentido muy amplio, pero nunca con la producción pues el canon no se pagaba por la producción de las mercancías importadas, sino por la de un producto respecto al cual los bienes importados eran ingredientes.

(24) Por ejemplo no se produce la «implicación» a que nos referimos cuando:

- Unos productos que se venden con marca (siendo el uso de la marca en los EE.UU. lo que determina el devengo del derecho de licencia) la incorporan ya en el momento de la importación (CSD 94-2; CSD 94-3; CSD 94-5).
- Los derechos de distribución en exclusiva respecto a la mercancía que se importa para ser revendida en exclusiva (CSD 95-7; si bien en este caso los cánones quedan sujetos en virtud del art. 8.1 d).
- Un componente de una máquina respecto del derecho de licencia para fabricar la máquina (que incorpora una buena parte de componentes fabricados en los EE.UU.) cuando la compra del componente es independiente de la compra de la licencia -se podría adquirir lo uno y no lo otro- (CSD 92-12).

(25) Headquarters Ruling 544656, de 19-6-1991.

(26) *Statement of Administrative Action*, Title II-*Customs Valuation*, approved by *Public Law 96-39*. Norma que, por otra parte, está recogiendo en este último punto lo dispuesto en el apartado 4 de la Nota al Artículo 1 del Código de valoración del GATT.

En esta misma norma encontramos una regla acerca de la carga de la prueba que no podemos dejar de referir, según la cual: «se hará una adición por cualquier canon o derecho de licencia pagado por el comprador al vendedor, a menos que el comprador pueda establecer que tal pago es distinto del precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, y que no constituyó una condición de la venta para su exportación a los Estados Unidos de la mercancía importada» (27). Por tanto, incumbe al importador probar dos extremos:

- Que el pago del canon es un concepto diferenciado del pago de las mercancías.
- Que el pago del canon no constituyó una condición de la venta.

De acuerdo con esta interpretación administrativa, se impone una carga al importador que va más allá de la mera obligación genérica de facilitar información al Servicio de Aduanas a partir de la cual establecer si los requisitos de la no sujeción concurren. Tratándose de una adición al precio nos parecería más razonable que fuese la Administración quien tomase la iniciativa si entiende que el canon debe quedar sujeto.

Para concluir con el tratamiento de los cánones en los EE.UU., hemos de señalar que el Servicio Aduanero es reacio a abandonar el método del valor de transacción para determinar el valor en aduana, habiéndose opuesto en este sentido a las pretensiones de algunos importadores que solicitaban que se recurriera a los métodos alternativos en vista de que la determinación del importe del canon podría suponer cierta dilación en la fijación del valor de transacción (28).

V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA DEL CÓDIGO DE VALORACIÓN DEL GATT EN ESPAÑA

Tal y como ha destacado en reiteradas ocasiones el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), los requisitos que se desprenden del Código de valoración del GATT para que proceda incrementar el valor de transacción en el importe de los cánones y derechos de licencia son tres, a saber:

(27) Entre otras, la CSD 88-35 hace aplicación de esta regla.

(28) En CSD 95-6, el canon sobre una máquina que se importa se calcula en función de las ventas de los productos que se fabrican con ella. El importador alega que se desconocen las ventas que se efectuarán, por tratarse de una cuestión futura e incierta independiente del hecho de la importación. La Administración entendió que podía demorarse la determinación del valor en aduana para recoger un período de tiempo representativo y, a partir de los datos obtenidos, calcular el importe del canon.

En CSD 95-7, se paga un canon por el derecho de distribución en exclusiva que queda sujeto en virtud del artículo 8.1 d). El importador alega la falta de información para poder calcular el importe del canon puesto que el mismo se basa en las ventas efectuadas a mayoristas y se abona por trimestres, pero de nuevo la Administración sostiene la solución contraria basándose en los mismos argumentos que en el caso anterior.

1. Que el canon o *royalty* esté relacionado con la mercancía que se valora.
2. Que constituya una condición de venta de dicha mercancía.
3. Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar (29).

Analizaremos a continuación qué criterios se han utilizado para apreciar o no la concurrencia de estos requisitos.

1. Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.

El primero de los requisitos formulados (que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora) tiene un contenido muy indefinido. ¿Cuál es el umbral mínimo a partir del cual el TEAC va a apreciar que el canon está «relacionado» con la mercancía que se valora? En el caso de los EE.UU., esta relación se determina a partir de la respuesta a dos preguntas:

- a) ¿Se fabricó la mercancía importada bajo patente?, y
- b) ¿Estaba el canon implicado en la producción o venta de la mercancía importada?

Cierto que en este caso se traslada el problema a la indefinición del término «implicado», pero ya hemos visto que el mismo se ha ido perfilando con un sentido bastante riguroso (lo que favorece, limitadamente, la no sujeción).

La indefinición se torna tanto más preocupante cuando el TEAC afirma que «este Tribunal entiende que el hecho de que por la venta de las mercancías importadas, **aun cuando sean transformadas**, el licenciario tenga la obligación de satisfacer el correspondiente canon al licenciante **significa** que la mercancía valorada guarda relación con el canon» (30). Y llama la atención que en auxilio de esta interpretación se recurra al artículo 5 del Reglamento CEE 3158/1983, que dice textualmente:

(29) Resoluciones de 5-4-1995 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* 1995\796), de 8-3-1995 (*JT* 1995\637), de 21-12-1994 (*JT* 1994\1718) y de 11-6-1992 (*JT* 1992\199).

Las cuestiones a las que el TEAC trata de dar respuesta para dilucidar si el canon queda sujeto son tres, al igual que hemos visto en el caso norteamericano, pero es fácil constatar que el contenido de las mismas es diferente. En el caso de los EE.UU., las preguntas son mucho más directas y específicas (salvo en el caso de la tercera, que a efectos prácticos es bastante coincidente con la segunda en el caso español: ¿constituye el canon una condición para la venta de las mercancías?).

Las cuestiones que formula nuestro TEAC permanecen mucho más pegadas a la literalidad del Código de valoración.

(30) Res. TEAC de 5-4-1995, (*JT* 1995\796), Considerando 4.º.

«Cuando el método de cálculo del importe de un canon o de un derecho de licencia se refiera al precio de la mercancía importada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dicho canon o derecho de licencia está relacionado con la mercancía que se valora.

Sin embargo, cuando el importe de un canon o de un derecho de licencia se calcule independientemente del precio de la mercancía importada, el pago de dicho canon o derecho de licencia **podrá** estar relacionado con la mercancía que se valora» (31).

El análisis del precepto transcrito debe partir de la nítida diferenciación existente entre sus dos párrafos. Así, el primero de ellos establece una presunción *iuris tantum* conforme a la cual, cuando quiera que el canon se calcule sobre el precio de venta de la mercancía importada, se habrá de entender que tal canon está relacionado con la mercancía que se valora, salvo «prueba en contrario» (32). Por tanto, si se establece que el canon se ha calculado sobre el precio de venta de la mercancía importada, habrá de ser el importador quien ataque la presunción de que el canon no está relacionado con la misma.

El segundo párrafo del artículo 5 contempla aquellos casos en que, a diferencia de lo anterior, el canon no se calcula sobre el precio de venta de la mercancía importada, sino independientemente de él (por ejemplo, los casos en que el canon se calcula sobre el valor de la reventa, o como porcentaje de participación en la misma). Es decir, su ámbito de aplicación comprende todos los supuestos en que el canon se calcula recurriendo a una fórmula diferente a la que se señala en el primer párrafo. Y para tales casos, el segundo párrafo nos indica que, no obstante esta fórmula alternativa de cálculo del canon, tal circunstancia no impedirá que éste pueda quedar sujeto. Por ello dice que el canon «podrá» (término que hemos destacado en negrita) estar relacionado con la mercancía que se valora. De ahí que no pueda verse en este párrafo una invitación a considerar que, como regla general, aun cuando el canon se calcule independientemente del precio de la mercancía importada, se presuma que exista esa relación entre el canon y la mercancía importada.

En el caso de que se ocupa la resolución del TEAC que comentamos, el canon se calcula sobre el precio de reventa de las mercancías importadas, después de haber sido éstas objeto de un proceso de transformación. No podemos aplicar en este supuesto la presunción establecida en el párrafo primero del referido artículo 5, pues, como ya hemos aclarado, su ámbito de aplicación se circunscribe a aquellos cánones que se calculen sobre el precio de venta de la mercancía importada (y no, por tanto, sobre el precio de reventa de una mercancía que ha sido transformada).

(31) Reglamento CEE núm. 3158/83 de la Comisión, de 9-11-1983, relativo a la incidencia de los cánones y derechos de licencia sobre el valor en aduana.

(32) Presunción creada por el ordenamiento comunitario, dado que nada se contiene al respecto en el Código del GATT. Actualmente se recoge en el artículo 161 del RACAC.

Si el párrafo primero no es el que contempla la situación que analizamos, habrá que acudir al párrafo segundo, que es el que se ocupa de las restantes fórmulas de cálculo del canon (todas aquellas que sean independientes del precio de venta de la mercancía importada). La cuestión es que, mientras nos movemos en el ámbito regulado por el párrafo primero, contamos con el juego de la presunción, que nos excusa de establecer la relación entre el canon y la mercancía importada; ahora bien, cuando pasamos al párrafo segundo, desaparece tal presunción, con lo que la carga de la prueba acerca de si el canon está relacionado o no con la mercancía importada vuelve a recaer sobre la Administración.

Por ello llama la atención que el TEAC, reconociendo que la norma aplicable al conflicto planteado es el párrafo segundo, se contente con aludir a que este párrafo «permite» y no ofrezca ningún argumento que tienda a establecer la necesaria relación entre el canon y la mercancía importada para poder mantener su sujeción (33).

Queremos abundar en este punto para destacar que, si el canon se abona por la venta en el país de importación del producto resultante de la transformación de las mercancías importadas, este factor -la transformación- ha de propiciar precisamente la no sujeción (34).

Por otro lado, ha de quedar claro que el recurso al método de cálculo del canon como argumento para decidir acerca de la sujeción o no del mismo es, por sí mismo, insuficiente. Este criterio fue utilizado en los EE.UU. previamente a la decisión Hasbro I, pero posteriormente la Administración norteamericana se desdijo de su doctrina anterior (35). Actualmente, como ya hemos señalado, este factor se considera irrelevante en aquel país. Tememos que el viraje se debió a lo resbaladizo que puede resultar este criterio. El método de cálculo no impide, pero tampoco por sí mismo posibilita, la sujeción del canon (36). Hasta ahora el TEAC tan sólo ha rechazado el método de cálculo como criterio decisivo en supuestos en que el mismo apuntaba en favor de la no sujeción (por ejemplo en

(33) Dice el TEAC: «que además, el artículo 5 del Reglamento CEE 3158/1983 **confirma lo expuesto** -se refiere a lo dicho por él en el párrafo anterior, que hemos transcrito- ya que textualmente dispone que (...); es decir, aun en este último supuesto se deja a la Administración la facultad de, a la vista de las circunstancias particulares de cada caso, determinar la relación entre este canon y mercancía importada». Luego el artículo 5 no confirma nada; «deja» a la Administración nacional. Con lo cual llegamos a la conclusión de que la argumentación del TEAC se resume en una tautología, algo así como un «sí porque sí». El «argumento» es reiterado en otras resoluciones (Res. de 8-3-1995, Res. de 21-12-1994, Res. de 11-6-1992). Técnica, en definitiva, poco respetuosa con la preceptiva motivación de los actos.

(34) En este caso la pregunta clave entendemos que sería: ¿podría el importador revender la mercancía en el estado en que se importó sin que ello supusiera que tenga que abonar el canon? Una respuesta positiva a esta pregunta aclararía que el canon no debe quedar sujeto.

(35) SHERMAN y GLASHOFF ya manifestaron su opinión en el sentido de que un canon no está necesariamente relacionado con los bienes importados simplemente porque su cálculo se base en el valor de los bienes importados o en el valor de la reventa que revierta al vendedor (*Customs Valuation, op. cit.*, pág. 123).

(36) Punto de vista que es compartido por el Comentario del Comité Técnico de Valoración en Aduana al Reglamento CEE 3158/83.

El párrafo relevante a estos efectos dice así: «A la hora de determinar si un canon está relacionado con las mercancías que se han de valorar, la cuestión fundamental no consiste en saber cómo se calcula dicho canon, sino los motivos por los que se abona, es decir, lo que el tomador de la licencia recibe como contrapartida».

algunas ocasiones el canon se calculaba como porcentaje sobre la reventa de las mercancías y el TEAC ha sostenido que esos cánones estaban sujetos (37), aunque suponemos que, llegado el momento, también pueda reconocerse la no sujeción en casos en que el canon se calcule sobre el precio de venta de la mercancía importada.

El grado de indeterminación de lo que deba entenderse por «relación» suficiente entre las mercancías importadas y el canon es tal que creemos que nos hallamos ante un criterio que apenas resulta operativo. Si adoptamos una posición maximalista, la existencia de cualquier conexión entre la mercancía y el canon podrá entenderse que lo satisface. Por ello creemos más fructífero prestar nuestra atención al siguiente requisito.

2. Que el canon constituya una condición de venta de la mercancía.

El segundo requisito (que el canon constituya una condición de venta de la mercancía importada) suele ser salvado por el TEAC analizando si el contrato suscrito por las partes contiene alguna cláusula que permita al vendedor la resolución del mismo si no se satisface el canon (38). La técnica consistente en acudir al contrato que regula la relación entre las partes nos parece adecuada y muy en línea con la concepción positiva que inspira el Código de valoración del GATT.

El problema es que **siempre** que el contrato pudiera entenderse que permite al vendedor la resolución por no satisfacerse el canon, el TEAC sostiene de forma automática que el canon es una condición de la venta. Con este rasero será difícil encontrar un canon que no sea una «condición de la venta», puesto que si las partes han convenido la compra de unas mercancías y el pago de un canon, es lógico pensar que la alteración de uno de estos dos elementos (el comprador ya no desea disfrutar el derecho que el canon retribuye) suponga una novación contractual que haya de permitir al vendedor la resolución del contrato vigente. Como señalan SHERMAN y GLASHOFF, «el mero hecho de que el pago del canon sea una estipulación del contrato entre las partes no significa que el pago del canon sea una condición de la venta, en el sentido del artículo 8.1 c), si el comprador tuvo una genuina opción de adquirir los bienes con o sin los derechos» (39). Lo decisivo será determinar si el vendedor hubiera estado dispuesto a vender las mercancías sin los derechos o si, de hacerlo así, las condiciones de venta hubiesen sido las mismas (40).

(37) Entre otras, Res. de 5-4-1995 (*JT* 1995\796) y Res. de 8-3-1995 (*JT* 1995\637). En la segunda de ellas el canon se calculaba sobre el precio de venta del producto deduciendo el valor y los derechos de importación de las mercancías suministradas (es decir, a mayores importaciones, menor canon).

(38) Res. de 5-4-1995, Considerando 5.º, Res. de 8-3-1995, Considerando 5.º, Res. de 21-12-1994, Considerando 5.º, Res. de 11-6-1992, Considerando 5.º.

(39) *Customs Valuation*, *op. cit.*, pág. 125.

(40) Debe quedar bien entendido que con la expresión «como condición de venta» el Código está aludiendo, no a una mera estipulación o cláusula pactada por las partes, sino a una condición impuesta por el vendedor, una condición que, de no satisfacerse, supondría la no celebración del contrato, o que el mismo se desarrollara en otros términos (en cuanto a plazos de entrega, calidad, etc.).

Sólo en la Resolución de 11-6-1992 aprecia el TEAC que el canon no sea una condición para la venta de las mercancías. En este caso el contrato de licencia se calcula sobre las ventas netas del importador, independientemente de que éste importe o no mercancías del licenciante, y trata de retribuir servicios distintos del suministro de mercancías (uso en exclusiva de una información en propiedad para la fabricación, venta, promoción... de los productos señalados en el contrato).

El TEAC argumenta que su solución halla respaldo en lo sostenido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana en sus Opiniones Consultivas 4.4 y 4.5. En la 4.5 (puesto que en la primera de las citadas el Comité se pronuncia por la sujeción) el importador pagaba por la utilización de una marca para la venta de diversos productos. Para la elaboración de uno de ellos (no para el resto) importaba los ingredientes esenciales del propio licenciante (41). El canon se pagaba por la venta de todos los productos, no sólo de este último. El Comité entendió que en este caso el canon no constituía una condición para la venta de los mentados ingredientes, puesto que se abona tanto si se adquieren éstos como si no. El TEAC debe haber apreciado identidad entre la situación descrita en la Opinión Consultiva 4.5 y la que le correspondía enjuiciar. Nuestro análisis debe detenerse aquí porque no disponemos de suficientes datos para determinar si realmente existe el grado de similitud que justifique la adopción de la misma solución (42).

Una importante consecuencia práctica que estimamos que los importadores deben extraer del criterio empleado por el TEAC, consistente en un análisis formal del contrato de venta de las mercancías, es que resulta conveniente, cuando ello sea posible, desdoblarse la relación comercial en dos contratos separados (uno que regule la venta de mercancías y otro el pago del canon) de forma que se minimice la conexión entre la relación comercial de venta de mercancías y la relación que origina el pago del canon (no sólo formal, sino también material; forma de cálculo, posibilidad de adquirir lo uno sin adquirir lo otro, momento del devengo del canon, derecho que retribuye el canon, etc.). Y en este sentido, un apunte adicional: el canon quedará sujeto si es condición para la adquisición de las mercancías, pero lo contrario no tiene por qué ser cierto. Es decir, si es la adquisición del canon lo que se condiciona a que se adquieran unas determinadas mercancías, el canon podría quedar no sujeto (43).

(41) Las Opiniones Consultivas 4.1 a 4.6 evitan la existencia de elementos que pudieran resultar conflictivos en la situación hipotética a la que se da solución. Por ejemplo, en la 4.5 que comentamos, se añade que el licenciante vende «normalmente» los ingredientes esenciales de uno de los productos. Con ello parece indicar que, incluso para ese producto que podría plantear algún problema, el importador podría abastecerse a través de otro proveedor, con lo cual se despeja cualquier duda de que el canon no es una condición para la venta de las mercancías (el importador puede adquirirlas de un tercero).

El problema con este tipo de opiniones tan reacias a plantear situaciones conflictivas es que son poco ilustrativas cuando nos enfrentamos a las complicadas fórmulas comúnmente utilizadas en la práctica comercial.

(42) Véase también la Opinión Consultiva 4.9, no disponible para el TEAC en el momento de su resolución, pero que igualmente resuelve un caso en que un importador abona un canon por la fabricación de un producto licenciado para el que emplea un ingrediente que importa del licenciante, pero se trata de un ingrediente *standard* (cortisona) que podría adquirirse de otros suministradores.

(43) Estamos pensando en una cláusula del siguiente estilo: el importador es libre, cuando adquiere las mercancías, de adquirir también o no el derecho que ocasiona el devengo del canon, pero para poder adquirir este derecho deberá adquirir las mercancías.

Aquí la adquisición de las mercancías es una condición para la adquisición del derecho que el canon retribuye, pero no a la inversa (pueden adquirirse las mercancías sin el canon).

En esta misma línea, del Comentario del Comité Técnico se desprende la conveniencia de desglosar el importe del canon cuando se entienda que sólo una parte del mismo debe quedar sujeta (44).

En la Resolución de 8-3-1995 encontramos otro elemento que apunta a la sujeción del canon por constituir éste una condición de la venta de las mercancías. En el supuesto que allí se plantea el canon se devenga tanto si se utiliza el componente importado para producir los productos licenciados como si se utiliza para producir otros distintos (45).

Creemos que lo decisivo en este punto es averiguar si el vendedor estaría dispuesto a vender las mercancías sin el canon. Para ello puede recurrirse, además de al contrato que regula la relación entre las partes, a las operaciones de ese mismo vendedor con el propio importador, o con otros importadores, sean del territorio aduanero de importación o no. En este punto sí cabe esperar la colaboración del importador para aclarar la cuestión. Si en todas las situaciones se observa un mismo patrón de ventas de mercancía unidas con pagos por canon, la sujeción será difícilmente discutible. Pero si el vendedor ha ofrecido la posibilidad real de adquirir las mercancías sin abonar el canon, la balanza habrá de inclinarse en favor de la no sujeción. Y, en este caso, deberá ser irrelevante que el comprador haya optado por vincularse contractualmente a la adquisición conjunta de las mercancías y del derecho que el canon retribuye. Recordemos que el canon queda sujeto solamente cuando se trata de una condición de venta impuesta por el vendedor.

Otro elemento a considerar es el tipo de derechos de que se trate puesto que, por ejemplo, en el caso de productos fabricados bajo patente es más probable que el canon constituya una condición de la venta que en el caso de marcas para la utilización en la reventa en el territorio aduanero de importación.

3. Que el importe del canon no esté incluido en el precio pagado o por pagar.

El tercero de los requisitos (que el importe del canon no esté incluido en el precio pagado o por pagar) no necesita mayor comentario. El objeto de este requisito es, en definitiva, asegurar que un mismo canon no quede sujeto dos veces. El TEAC lo entiende cumplido, por ejemplo, cuando el canon se calcula como un porcentaje a abonar por el importador sobre el precio de reventa de las mercancías.

(44) Punto 16 del Comentario.

(45) Factor que entendemos que sugiere que el canon constituye una condición de la venta de las mercancías, si bien el TEAC lo esgrime para sostener la relación entre el canon y las mercancías importadas (Considerando 4.º, Res. de 8-3-1995, JT 1995\637).

4. Regulación de la metodología para la práctica de los ajustes sucesivos.

La Circular de 29-11-1985, núm. 931, de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales (46) (DGAeIIIEE) contempla, en su epígrafe XIII, la metodología a seguir cuando deba practicarse un ajuste en cada importación, esto es, cuando en sucesivas importaciones se verifique, o se presuma que se va a verificar, la necesidad de practicar un ajuste en iguales condiciones.

Corresponderá, según dispone la Circular, a la propia DGAeIIIEE establecer el ajuste correspondiente, manteniendo su validez en tanto se mantengan sin variación los «elementos de hecho, circunstancias y datos objetivos y cuantificables», siendo revisables en otro caso. Los ajustes revestirán la forma de «acuerdo» de la DGAeIIIEE, y se procederá a su notificación al interesado, quien deberá hacer constar en sus futuras declaraciones el ajuste que se le haya señalado (47).

Podrá establecerse el ajuste a instancia del importador o de la inspección, con reflejo en el acta de los elementos de hecho, circunstancias y datos necesarios para su cuantificación, favoreciéndose las fórmulas que tomen como base para el cálculo del ajuste unos porcentajes o cantidades fijas por unidad de peso, cuenta o medida.

Recae en los «importadores» la carga de poner en conocimiento de la Administración cualquier cambio que pueda afectar a estos ajustes, siendo aplicables los nuevos ajustes acordados a partir de la fecha en que se produjo la variación que los motivó (48).

La Administración mantendrá, a efectos internos, un padrón de ajustes, que tendrá el carácter de reservado.

(46) BOE de 13-12-1985, núm. 298.

Las referencias a la DGAeIIIEE deben actualmente entenderse hechas al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(47) Aunque la Circular no lo precise, parece claro que el «acuerdo» a que nos referimos podrá ser recurrido por los cauces correspondientes de impugnación de actos económico-administrativos.

(48) Creemos que hubiese sido más correcto que se hubiera dispuesto que los ajustes serán de aplicación a la importación en la que se verificaron las variaciones y las sucesivas, puesto que la «variación» puede haberse producido en una fecha determinada pero no afectar a las importaciones a realizar hasta un momento posterior (por ejemplo, se realiza una compra con nuevas condiciones cuando todavía restan por suministrar mercancías adquiridas en las condiciones pactadas en un contrato anterior). Aunque la voluntad de la norma nos parece clara, no hubiese estado de más haber utilizado una expresión más precisa, máxime cuando conforme a las normas de la Definición de Valor de Bruselas el «valor normal» se determina en el momento de la importación (no en el momento en que las partes acuerdan el precio), lo que obviamente llevaría a una solución diferente en el caso que hemos puesto como ejemplo (las mercancías, aun las suministradas conforme al primer contrato, se valorarían conforme a las últimas condiciones pactadas, pues éstas serían las vigentes en el momento de la importación).

La mejorable redacción de la Circular se pone también en evidencia, en este mismo párrafo que comentamos, cuando habla de «los importadores que sean titulares de los anteriores ajustes».

En otro orden de cosas, el pago de cánones se contempla en el Anexo XII de esta misma Circular como «causa frecuente» de discrepancia entre el valor declarado y el valor en aduana, a efectos de la expedición, por los órganos de inspección, de una «ficha informativa» a la que deberá darse el oportuno trámite (49).

VI. LA PROBLEMÁTICA DE LOS CÁNONES ABONADOS A TERCEROS

Los cánones quedarán sujetos, conforme al artículo 8.1.c), tanto si se abonan al vendedor como si se abonan a un tercero, siempre y cuando constituyan una condición de la venta de las mercancías (el Código dice «que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta»). El artículo 160 del RACAC establece que, en los casos en que se abone a un tercero, el canon sólo se considerará sujeto si «el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago». Así, la expresión del Código «indirectamente» se ha interpretado como pago indirecto al vendedor (50).

Respecto a la «petición» del vendedor al importador para que abone el canon, creemos que no siempre ha de conducir a la sujeción. Un vendedor puede tener interés en que el importador abone el canon para que no se deriven contra él consecuencias jurídicas por la comisión de un ilícito, sin que este interés, que eventualmente puede materializarse en una petición, posea trascendencia para la calificación del canon (por ejemplo, el vendedor puede tener interés en cerciorarse de que el importador ha abonado por el uso de una marca que le solicita que adhiera en los productos a fabricar, no porque tenga un interés comercial en que se abone el canon, sino porque de otro modo se le podrían derivar consecuencias jurídicas adversas).

No desconocemos que esta posición desemboca en una cuestión de hecho que, en ocasiones, será difícil de determinar (51). Pero éste es el reverso de la moneda a las obligaciones que incumben al importador de facilitar la información y documentación que se le requiera, obligación respecto de la cual la Administración dispone de un potente resorte para asegurar su buen cumplimiento (52).

(49) Disposición que reitera la Circular de 13-12-1988, núm. 993 (BOE de 28 de diciembre), por la que se modifica la Circular núm. 931, en su punto 10.

(50) Ésta es también la interpretación que hacen SHERMAN y GLASHOFF cuando sostienen que «el pago de un canon o derecho de licencia a un tercero sólo será una condición de venta si el vendedor estaba obligado con el tercero a pagar el canon o derecho de licencia y si el comprador importador efectúa tal pago en beneficio del vendedor (y por acuerdo con el vendedor)» *Customs Valuation, op. cit.*, pág. 125.

(51) La solución también dependerá del derecho que el canon retribuya. Por ejemplo, tratándose de una patente, es más probable que el canon haya de quedar sujeto, aunque se pague a un tercero (véase en este sentido Headquarters Ruling 543070, de 28-7-1983). En cambio si el canon retribuye la utilización de una marca, es muy probable que deba quedar no sujeto (Headquarters Ruling 543417, de 11-2-1985; también 545528, de 3-8-1995).

FERNÁNDEZ SUÁREZ sólo menciona como pagos a terceros sujetos las patentes, y parece entender que quedarán sujetos siempre que en el contrato se haga constar que debe abonarse el canon («Valor en aduana de las mercancías. Base imponible en los tributos sobre tráfico exterior» *Manuales de Formación*, núm. 7, *Escuela de la Hacienda Pública*).

(52) Nos estamos refiriendo a la «decisión relativa a los casos en que las Administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado», recogida entre las «Decisiones y declaraciones ministeriales» que acompañan al «Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio».

En la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico se resuelve un caso en el que fabricante-vendedor e importador son compañías filiales del licenciante. A pesar que el canon se estipula separadamente del contrato de compra de las mercancías, el Comité entiende que en este caso el canon debe quedar sujeto puesto que el importador debe abonar el canon si desea adquirir las mercancías (53).

VII. LA CUESTIÓN DE LA POSIBLE SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES POR APLICACIÓN DE OTROS APARTADOS DEL ARTÍCULO 8 DEL CÓDIGO

No contamos con ninguna sentencia del Tribunal de Justicia de la CEE que aplique lo dispuesto en el artículo 8.1.c) del Código GATT. En la Sentencia de 7-3-1991 se planteó la sujeción de unos derechos de licencia relativos a la obtención de semillas de base, pero el Tribunal dictaminó que debían quedar sujetos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.1.b) del Código, sin pronunciarse acerca de la aplicabilidad del 8.1 c) (54).

El artículo 8.1 b) del Código se ocupa de los denominados *assists*, esto es, determinados bienes y servicios suministrados, directa o indirectamente, por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados para la producción o venta para la exportación de las mercancías importadas. El precepto ordena su adición al precio cuando éste no los incluya y se verifiquen determinadas condiciones.

La sentencia interpreta que el derecho de licencia abonado por las semillas de base, que son posteriormente reproducidas en un país tercero del que se importan las semillas para la siembra, debe formar parte del valor de transacción de estas últimas.

El ordenamiento comunitario se ha apresurado a incorporar esta nueva herramienta, a través de la inclusión, por obra del Reglamento CE núm. 3254/94 de la Comisión, de 19-12-1994 (DOCE L 346, de 31-12-1994), de un artículo 181.bis al RACAC del siguiente tenor:

«1. Las autoridades aduaneras no estarán obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, tomando como base el valor de transacción, si, con arreglo al procedimiento descrito en el apartado 2, no estuvieran convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar definido en el artículo 29 del Código.»

La cláusula es generalmente considerada como un mecanismo de inversión de la carga de la prueba (véase en este sentido ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J.M.: «Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT», *Aduanas Informa. Boletín de Estudios*, AEAT, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, núm. 65, 1995, pág. 24; también LOW, Patrick: *Pre-Shipment Inspection Services* -la versión que hemos podido manejar es un borrador-, World Bank, pág. 72).

(53) Establecido que se trata de una condición de la compra, faltaría por acreditar que es un pago realizado en beneficio del vendedor, pero dado que tanto el vendedor como el licenciante (como incluso el mismo importador) son partes vinculadas, es claro que tal requisito también se cumple.

(54) Sentencia de 7-3-1991, Baywa AG contra Hauptzollamt Weiden, C-116/89, Rec. 1991-3, pág. I-1.095 y ss.
Reiteramos que nosotros hacemos referencia a los correspondientes preceptos del Código, bien entendido que en las resoluciones de cada ordenamiento las referencias se hacen a los preceptos correlativos de éste.

Es decir, que si un importador adquiere un derecho por el que debe abonar un canon y cede este derecho gratuitamente o por precio reducido a un fabricante extranjero, con vistas a importar lo que aquel fabricante produzca, el canon formará parte del valor de transacción de las mercancías importadas por aplicación del artículo 8.1 b) (55). Con ello se nos plantea de nuevo la cuestión de si los cánones sólo pueden quedar sujetos en virtud del artículo 8.1 c) o, por el contrario, los cánones pueden ser motivo de ajuste por cualquiera de los apartados del artículo 8.

Antes de entrar en esta última cuestión planteada, queremos precisar el alcance que la doctrina contenida en la sentencia que comentamos puede adquirir en relación a las denominadas operaciones «maquila» (56). Es muy común que en este tipo de operaciones, entre los inputs facilitados por el operador que posteriormente importará las mercancías, figuren derechos que típicamente son retribuidos mediante cánones (*know-how*, procedimientos patentados, maquinaria patentada, otros tipos de propiedad industrial, etc.).

De acuerdo con la opinión que esta sentencia sostiene, estos derechos facilitados sin exigir contraprestación que se incorporan a las mercancías que posteriormente son importadas, deben añadirse al valor de transacción. Salvo que las operaciones «maquila» puedan quedar amparadas en algún otro instituto de derecho aduanero (57), este tratamiento les va a resultar bastante perjudicial, al incrementar el valor en aduana.

(55) Hemos encontrado en HERRERA YDÁÑEZ un ejemplo ilustrativo que entendemos se adapta a la perfección a la situación que se enjuicia en la sentencia que comentamos, y préstese atención a las conclusiones a que llega este autor:

«Una empresa *X*, residente en un país de importación, posee licencia para fabricar un determinado artículo. *X* no tiene instalaciones adecuadas para obtener las mercancías, y por eso encarga a un fabricante *F*, establecido en un país extranjero, la producción de dichos artículos. *F* es totalmente independiente de *X* y del propietario de la patente de fabricación. Como es natural, cuando *F* factura a *X* las mercancías producidas, no incluye en su precio ningún tipo de canon, ni exige que *X* realice ningún pago por tal concepto al propietario de la patente. En este caso, y en otros similares, **es evidente que no debe ajustarse el precio de factura para sumar el canon**, puesto que éste no constituye una condición de la venta de las mercancías.»

(*Valoración de las mercancías a efectos aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de Hacienda Pública, 1988, pág. 116).

Este autor está implícitamente dando por supuesto (lo que por otra parte se desprende, como veremos, de los Comentarios del Comité Técnico al Reglamento 3158/83) que el análisis de la sujeción al derecho aduanero a la importación de un canon debe hacerse, exclusivamente, a la luz del artículo 8.1.c), y no del resto de apartados del artículo 8 del Código.

(56) Se trata de una denominación acuñada en los EE.UU. y posteriormente generalizada a la práctica comercial internacional.

Con el vocablo «maquila» se hace referencia a un tipo de relación comercial por la que un operador establecido en el país *A* encarga determinadas tareas en relación a uno o varios productos a otro operador establecido en el país *B*, facilitando a tal fin algunos inputs y reimportando posteriormente el producto resultante de las operaciones llevadas a cabo en *B*. Frecuentemente ambos operadores son partes vinculadas y las tareas sobre las que versa la relación son de ensamblaje o similares, que suponen un uso intensivo de mano de obra. Las operaciones maquila se dirigen a aprovechar el diferencial en los costes de mano de obra existente entre el país *A* y el país *B*. Este tipo de relación económica ha proliferado especialmente entre EE.UU. y México.

(57) Estamos pensando en la concesión del régimen de perfeccionamiento pasivo.

Resultará irrelevante que el canon sea abonado a un operador establecido en el propio territorio aduanero, dado que en el caso que la sentencia resuelve el canon era percibido por una sociedad alemana. Incluso será irrelevante que sea el propio importador el titular del derecho que el canon retribuye. La adición al valor de transacción por *assists* se practica «siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas» [art. 8.1 b)].

La sentencia del TJCEE parece estar dando por sentado que la sujeción de los cánones no debe analizarse tan sólo a la luz del artículo 8.1.c) (como durante algún tiempo sostuvo la Administración norteamericana), sino del resto de ajustes al precio que deben practicarse para llegar al valor de transacción, lo que hemos visto que puede demostrarse cargado de consecuencias en relación al artículo 8.1 b). Pero los efectos pueden ser todavía más amplios si analizamos la posibilidad de aplicar a los cánones lo dispuesto en el artículo 8.1 d). En los EE.UU. el posicionamiento respecto a esta disyuntiva ha marcado un antes y un después, con la decisión *Hasbro* como punto de inflexión. En la Unión Europea las cosas no nos parecen tan claras.

Las Opiniones Consultivas 4.8 y 4.13 del Comité Técnico de Valoración en Aduana se enfrentan a supuestos en los que el importador adquiere un derecho por el que abona un canon y encarga a un tercero la fabricación de un producto en el que se incorpora tal derecho. Son pues casos similares al que se enfrenta la sentencia que comentamos. Al dar respuesta a los mismos, el Comité señala que la retribución de tales cánones no debe quedar sujeta, si bien añade una coletilla que nos deja el problema sin resolver, según la cual, determinar si debe decidirse la sujeción en virtud del artículo 8.1 b) es una cuestión diferente en la que no entra.

En cambio, en los Comentarios del Comité de Valoración en Aduana al Reglamento CEE 3158/83 encontramos un epígrafe titulado «No aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento CEE núm. 1224/80» (58). Los artículos 157 a 161 del RACAC son reproducción literal de lo contenido en el Reglamento 3158/83, al que se refieren estos comentarios. Conforme a lo expresado en ellos:

«el único contexto en el que pueden ser examinados los pagos que se ajusten a la definición de cánones y derechos de licencia es la letra c) del apartado 1 del artículo 8».

(58) Por su interés, reproducimos el contenido de este epígrafe:

«Las disposiciones de las letras a) a e) del apartado 1 del artículo 8 del Reglamento (CEE) núm. 1224/80 que se refieren a los aumentos del precio efectivamente pagados o por pagar por las mercancías importadas, tienen un campo de aplicación que les es propio. Por consiguiente, **el único contexto en el que pueden ser examinados los pagos que se ajusten a la definición de cánones y derechos de licencia es la letra c) del apartado 1 del artículo 8** de dicho Reglamento; incluso, si no se cumplen las condiciones de dicha letra c) del apartado 1 del artículo 8, no habrán de tenerse en cuenta tales pagos con vistas a su inclusión en el valor en aduana en aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 8 de dicho Reglamento.»

Más adelante se especifica que, aun cuando de este precepto resulte la no sujeción, no cabrá analizar si la sujeción se derivaría del artículo 8.1 d). Si bien no reitera idéntica especificación respecto al artículo 8.1 b) (¿quizá por considerarla ociosa, o de menor relevancia?), existe identidad de razón para concluir que tampoco puede recurrirse a él para sostener la sujeción de un canon que no quede sujeto en virtud del artículo 8.1 c). El motivo es que se parte de que el artículo 8.1 c) es una norma especial respecto a los otros apartados del artículo 8, y que, como tal, desplaza la aplicabilidad de éstos en lo que a los cánones se refiere. Por ello creemos que la sentencia del TJCEE se aparta de lo sostenido por el Comité de Valoración en Aduana en este comentario. Lo que ignoramos es el alcance que se quiere dar a esa discrepancia.

Un dato interesante es que la sentencia llega a la solución opuesta a la que propone el Abogado General. Éste sí hace referencia al Comentario que hemos citado, pero omite referirse al epígrafe que en nuestra opinión es decisivo, el que se refiere a la incompatibilidad del artículo 8.1 c) con el resto de apartados del artículo 8. Llama la atención que esta observación haya sido pasada por alto por los distintos intervinientes en el asunto, según refleja la síntesis del mismo recogida en el Repertorio.

Nos parece que el Tribunal dictó una resolución pensando en el caso concreto, sin un análisis exhaustivo de las implicaciones de su doctrina (59). Si este análisis se hubiese efectuado, cabría esperar una referencia específica al epígrafe del Comentario que hemos reproducido. Y no existe tal referencia. Todo lo cual nos aboca a una incertidumbre acerca de la posible línea a seguir por el Tribunal que resulta preocupante.

Llegados a este punto debemos reconocer que, en nuestra opinión, el Código permite las dos soluciones, esto es, la de aplicar a los cánones para determinar su sujeción exclusivamente el apartado c) del artículo 8, o éste juntamente con el resto de apartados del precepto. Nos parece mejor fundado entender que, existiendo una norma que regula en forma específica las circunstancias bajo las cuales los cánones deben quedar sujetos, no cabe el recurso subsidiario a otros preceptos cuando de aquél resulte la no sujeción. Parece que ello desvirtúa el propósito del Código, que se preocupa de aclarar cuándo un canon está sujeto. Es algo así como reintroducir la sujeción por la puerta de atrás. En definitiva, que la norma especial sobre cánones debe desplazar a las otras.

Sospechamos, no obstante, que en la posición contraria militan argumentos de orden práctico y recaudatorio, y no es descartable que éstas hayan sido las razones que han movido a la Administración norteamericana a cambiar su posición al respecto. Lo que ahora conviene destacar, en cualquier caso, es que allí el viraje se hizo explícito y previo aviso. Si en el ordenamiento comunitario vamos a asistir a un cambio paralelo, creemos que habría que dar a conocer con carácter general el criterio aplicable.

(59) La contradicción entre la posición del Tribunal y el epígrafe del Comentario que hemos reproducido antes se hace patente cuando aquél, tras decidir la sujeción conforme al artículo 8.1 b), dice: «Habida cuenta de esta afirmación, no procede examinar los argumentos esgrimidos por BAYWA de acuerdo con la interpretación de la letra c) del apartado 1 del artículo 8». Es decir, razona el Tribunal, como ya hemos decidido la sujeción por aplicación del artículo 8.1 b), no es menester detenerse en examinar si del artículo 8.1 c) va a resultar la sujeción o no. El Comentario del Comité Técnico de Valoración en Aduana razona de modo diferente: allí donde nos encontremos con cánones o derechos de licencia, la sujeción sólo la podremos sostener con base en el artículo 8.1 c), y no en los otros apartados de este mismo artículo.

Caso de que se desee que la generalidad de los cánones queden sujetos, entonces parece mejor defender la aplicabilidad a los mismos del resto de apartados del artículo 8, puesto que de esta forma la aplicación del apartado c) resultará menos forzada. Al contar con otros preceptos para decidirse por la sujeción, no habrá que desvirtuar a este último para que en su ámbito todo quepa y todo quede, en consecuencia, sujeto. Cierto es que la aplicación simultánea de los distintos apartados del artículo 8 deviene en una mayor complejidad del sistema, pero ello es necesario si se pretende discriminar entre las distintas realidades a las que el pago del canon puede responder.

VIII. OTRAS CUESTIONES EN RELACIÓN A LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA

Marcas (60). Dispone el artículo 159 del RACAC, en relación a las marcas de fábrica o comerciales, que se sumará al precio efectivamente pagado o a pagar por la mercancía el canon o derecho de licencia relativo al derecho a su utilización 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.

Queremos destacar varias anotaciones a tomar en consideración a este respecto:

- a) En primer lugar, el precepto aclara que «únicamente» en las condiciones que expresa el canon quedará sujeto. De ahí que, si no se verifican las mismas, habrá que decidirse por la no sujeción.
- b) Las condiciones viene conectadas por un punto y coma y la conjunción «y». Por tanto son condiciones cumulativas, no alternativas. Habrán de concurrir todas ellas para que el canon quede sujeto.

(60) Las marcas recibían un tratamiento riguroso bajo el anterior sistema de valoración, la Definición de Valor de Bruselas, que era reacio a separar su valor del de las mercancías importadas (véanse al respecto las Recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera de 11-6-1969, aceptada por España el 14-4-1972, y la de 6-6-1972, aceptada por España el 6-5-1974; pueden consultarse en *Acuerdos internacionales en materia de aduanas*, vol. 2, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1975, págs. 761 y 779, respectivamente).

Esta situación no es sostenible con la vigencia del Código del GATT, lo que obliga a ser especialmente vigilantes para evitar posibles inercias en la aplicación de la nueva normativa.

- c) Cuando las mercancías importadas son objeto de una transformación, la marca de reventa no puede quedar sujeta. Sólo si se revenden en el mismo estado en que se importaron o son objeto de una «operación sencilla» (entendemos embalaje, envasado, presentación, disolución, ensamblaje cuando el mismo supone una mínima parte del valor añadido... (61)) estará sujeto el canon pagado por la utilización de la marca.
- d) Si el comprador tuvo la opción de adquirir las mercancías de otros proveedores, el canon no ha de estar sujeto, independientemente de que en el plano de los hechos ni se planteara hacer uso de ella, por los motivos que fuesen (larga relación comercial, confianza, desconocimiento...).

En cierto modo los cánones abonados por la utilización de una marca en el país de importación reciben un tratamiento más favorable porque el derecho de marca es un derecho reconocido por la propia legislación del país de importación, de manera que no es un intangible que se «importe» junto con las mercancías, sino que adquiere su existencia en un momento posterior, que es precisamente el de la reventa (62). En definitiva, el Código regula la valoración de mercancías, no la importación de servicios, y en el caso de las marcas existe una separación bastante clara entre la mercancía y el intangible que el canon remunera.

La Opinión Consultiva 4.6 del Comité Técnico de Valoración en Aduana describe una situación engañosa, que puede inducir a error respecto a la resolución de la misma que se ofrece. Según ella, un importador *I* hace dos importaciones de un concentrado que, tras ser diluido, es revendido en el país de importación. En la primera compra *I* adquiere el concentrado para ser revendido sin marca. En la segunda compra, *I* no sólo adquiere el concentrado, sino que adquiere del vendedor, «como condición de la venta», el derecho a revender el producto bajo una marca determinada. El Comité sostiene que en esta segunda importación el canon «exigido» sí debe quedar sujeto. La solución dada es coherente con la alusión a que, en la segunda importación, el canon ha constituido una «condición de la venta» impuesta por el vendedor. Pero no parece que sea una práctica comercial común que el vendedor exija un canon en unas ocasiones y en otras no, de ahí que hayamos aludido a lo engañoso de la situación planteada (63).

(61) El artículo 158.2 del RACAC nos apunta esta idea cuando dice «... una operación sencilla antes de su reventa, como su disolución o envasado».

(62) La cuestión aparece claramente en el asunto que tuvo que resolver la Administración norteamericana; el canon por la utilización de la marca se abonaba a compañías diferentes en función del territorio en que se realizaba la venta, pues cada compañía ostentaba los derechos en un territorio diferente. Se resolvió la no sujeción de este canon (Headquarters Ruling 545486, de 14-7-1986).

(63) En el mismo sentido, SHERMAN y GLASHOFF: *Customs Valuation, op. cit.*, pág. 131. No es la única Opinión Consultiva en materia de cánones que invita a equívocos. Una incorrecta interpretación de la Opinión Consultiva 4.3 condujo a la Asociación de Comercio Coreana a oponerse a una práctica administrativa de aquel país según la cual se sujetan los cánones abonados cuando los bienes importados son maquinaria o equipo diseñado para ejecutar el proceso patentado (YOUNG-CHEOL JEONG y YOONG NEUNG KEE: «Customs valuation in Korea. Production assistance and licence», *International Business Lawyer*, vol. 20, 1992, n.1). Esta cuestión entendemos que queda más clara en la relativamente reciente Opinión Consultiva 4.12, según la cual estos cánones quedan sujetos.

Derechos de reproducción. Los derechos de reproducción de las mercancías importadas no quedan sujetos (Nota al art. 8, párrafo 1 c)), de modo similar a como ya se establecía en el sistema de la Definición de Valor de Bruselas. El recordatorio no está de más porque nuestra Administración olvidó en ocasiones este extremo, acogiéndose para ello a una Orden Ministerial que claramente se extralimitaba en su contenido, como ha tenido ocasión de poner de relieve en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (64).

Programas informáticos (software). La Decisión 4.1 del Comité de Valoración del GATT permite a los Estados firmantes no sujetar los programas informáticos sino tan sólo los soportes físicos en que se contengan (65). La trascendencia de este criterio se nos muestra si tomamos en consideración que el valor del soporte es casi siempre una fracción mínima del valor total del programa informático (por ejemplo, valor de los diskettes vírgenes o, en general, de los CD-Roms u otro tipo de soportes vírgenes). Por otro lado, es frecuente que la retribución del software se instrumentalice como abono de cánones, de ahí que nos ocupemos de la cuestión en esta sede.

El fundamento de esta Decisión parece hallarse en la equiparación de la venta de estas mercancías a la venta de un servicio dado que, con los medios telemáticos de transmisión de datos actualmente disponibles, puede muy bien venderse un programa informático sin necesidad de soporte físico (por ejemplo, vía Internet o BBS), con lo cual sujetar a gravamen aquellas transacciones en que las partes optasen por servirse de un soporte físico introduciría distorsiones en el mercado (nadie utilizaría este sistema, incluso en aquellos casos en que presentase alguna ventaja en atención a otro tipo de consideraciones) (66).

El Comentario 13.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana establece los criterios a seguir por aquellos países que hayan decidido hacer uso de la posibilidad reconocida en la Decisión 4.1 antes mencionada, en los casos en que no se distinga la parte del valor atribuible al soporte del valor de aquel que corresponde a los datos o instrucciones que contiene (67). El Comité Técnico se pronuncia

(64) Entre otras, SSTS de 22-6-1995 (JT 1995\812) y de 10-3-1990 (RA 1990\1802).

(65) Documento VAL/8 and Add.1. En VAL/11 se publicó información acerca de la aplicación de esta Decisión (*GATT. Basic Instruments and Selected Documents*, 1984).

En español se encuentra publicada en el Anexo III a la Circular 931, de 29-11-1985.

La Decisión, a su vez, tomó en consideración el Estudio núm. 3 del Consejo de Cooperación Aduanera, dictado al amparo de la Definición de Valor de Bruselas, y en ella se declara de conformidad con el Acuerdo que las Partes que lo deseen adopten la práctica siguiente:

«Para determinar el valor en aduana de los soportes informáticos importados que lleven datos o instrucciones, se tomará en consideración únicamente el costo o valor del soporte informático propiamente dicho. Por consiguiente, el valor en aduana no comprenderá el costo o valor de los datos o instrucciones, **siempre que éste se distinga** del costo o el valor del soporte informático.

A los efectos de la presente Decisión, se entenderá que la expresión "soporte informático" no comprende los circuitos integrados, los semiconductores y dispositivos similares o los artículos que contengan tales circuitos o dispositivos; se entenderá asimismo que la expresión "datos o instrucciones" no incluyen las grabaciones sonoras, cinematográficas o de video.»

(66) Véase la declaración del Presidente del Comité de Valoración en Aduana en la reunión de 24-9-1984 (recogida en *GATT Basic Instruments and Selected Documents*, 1984, pág. 274, en nota a pie).

(67) El Comentario puede verse en el Anexo I de la Circular de la DGAE/IIIEE 1022/91 (BOE de 28-6-1991).

por la interpretación más amplia posible de la expresión «que se distinga», de forma que, si el importador no ha declarado estos valores separadamente, se proceda a efectuar una estimación del valor del soporte, utilizando criterios razonables y aconsejando la realización de consultas al importador para alcanzar una solución, cabiendo incluso una demora en el establecimiento del valor en aduana (conforme a las previsiones del art. 13 del Código).

La CEE y los EE.UU. han hecho uso de la posibilidad reconocida en esta Decisión (68).

En el ámbito europeo, el Comentario del Comité de Valor en Aduana al Reglamento CEE 1055/85, del Consejo, se ocupa de definir los términos «soporte informático», «equipos de tratamiento de datos», «datos o instrucciones» y «grabaciones de sonidos, grabaciones cinematográficas y grabaciones en vídeo» (69).

Prestaciones de servicios con ocasión de contratos de franquicia. Es común que los contratos de franquicia, además de referirse a la venta de mercancías, contengan cláusulas relativas a servicios diversos tales como la formación del personal del tomador de la licencia con vistas a la fabricación o venta del producto bajo licencia o a la utilización de máquinas o equipos. También puede tratarse de una asistencia técnica en los aspectos de gestión, administración, comercialización, contabilidad, etc. El Comentario al Reglamento 3158/83, en su punto 9, afirma que los cánones y derechos de licencia abonados por este tipo de servicios no deberán incluirse en el valor en aduana.

Reparto de cánones. En el caso de que el canon se pague por un producto para cuya fabricación se utilicen las mercancías importadas y otras de origen nacional (o adquiridas de un proveedor extranjero no vinculado con el titular del derecho que el canon retribuye), se plantea el problema del reparto del canon puesto que sólo una parte proporcional del mismo quedará sujeta. Nótese que estamos hablando, no de un canon que simplemente se calcula sobre el precio de venta en el país de importación de un producto terminado, sino de un canon que se abona por un derecho que se refiere precisamente al producto terminado y no a las mercancías importadas, que tan sólo son uno de los componentes o ingredientes de aquél.

También habrá de repartirse el canon cuando éste retribuya, en parte, servicios que son prestados en un momento posterior a la importación.

Cuando no sea posible realizar los cálculos que permitan el reparto del canon en estos casos, habrá que concluir que no puede determinarse el valor de transacción para las mercancías de que se trate y, consecuentemente se tendrá que recurrir a un método de valoración distinto, siguiendo el

(68) Reglamento 1055/1985, del Consejo, que modifica el Reglamento 1224/80, de 28-5-1980. Actualmente la materia es regulada por el artículo 167 del RACAC.

En los EE.UU. la incorporación de la posibilidad reconocida en la Decisión 4.1 se produjo mediante TD 85-124, de 7-8-1985 (no obstante, con anterioridad a la Decisión del Comité, la regla ya había sido aplicada en el fallo *-ruling-* de 11-5-1981, 542352 TLL).

(69) Comentario recogido en *Valor en Aduana*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, pág. 308.

orden preestablecido en el Código. Por tratarse de una situación poco deseable, tanto para las autoridades aduaneras como para el importador, al implicar estos métodos alternativos de determinación del valor en aduana dificultades añadidas, tratará de evitarse por las dos partes el que no sea posible alcanzar una fórmula para el reparto del canon.

Ordena el artículo 158.3 del RACAC que el reparto «sólo podrá efectuarse... sobre la base de datos objetivos y cuantificables» (70). Las más de las veces esto supondrá recurrir a los registros contables del importador, que habrán de ajustarse a las normas contables que resulten de aplicación.

HERRERA YDÁÑEZ propone como fórmula para efectuar el reparto prorratear el canon en función de la participación de la mercancía importada (CIF) en el coste total de producción, fórmula que se desprende de la Circular 824, de 21-9-1979, de la DGA e IIEE (71). Si bien la fórmula en cuestión se dictó bajo la vigencia de la Definición de Valor de Bruselas (el anterior sistema de valoración en aduana) nada parece impedir, en ausencia de una nueva norma al respecto, acudir a ella, máxime tratándose de una fórmula que resulta bastante intuitiva.

IX. LOS CÁNONES EN LOS OTROS MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

El Código de valoración establece métodos alternativos de determinación del valor en aduana para aquellos casos en que el método del valor de transacción no pueda ser aplicado por no verificarse alguna de las condiciones exigidas para hacer uso del mismo. Veamos cuál es la incidencia de los cánones en estos métodos alternativos de determinación del valor en aduana distintos al valor de transacción.

Valor de transacción de mercancías idénticas o similares. No se contienen referencias en los artículos 2 y 3 del Código, que regulan el valor de transacción de mercancías idénticas y similares (respectivamente), a los cánones. Pero éstos ya habrán sido tomados en consideración en el momento de determinar el valor en aduana de esas mercancías idénticas o similares que ahora se toman como referente.

(70) En definitiva, este precepto no hace sino redactar en positivo lo que dispone la nota interpretativa al párrafo 3 del artículo 8 del Código, que dice así:

«En los casos en que no hayan datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1».

El artículo 1 del Código es el que regula la determinación del valor de transacción.

(71) HERRERA YDÁÑEZ, R.: *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Escuela de la Hacienda Pública, 1988, pág. 121.

Como quiera que no se contemplan ajustes basados en los distintos cánones que se abonen por las mercancías idénticas o similares y las que son objeto de valoración, resultará que las mercancías que se han de valorar recibirán el mismo tratamiento que el que recibieron en su momento las mercancías idénticas o similares, independientemente de que la cuantía del canon no sea coincidente o que, incluso, el actual importador no haya tenido que abonar nada en concepto de canon. De aquí deriva que, en ocasiones, la valoración por estos métodos alternativos puede resultar más ventajosa (cuando el canon efectivamente abonado sea superior al que pagó el importador de las mercancías idénticas o similares) o más gravosa, en el caso contrario.

Valor deductivo. Conforme a este método, las mercancías se valorarán a partir del precio de reventa en el país de importación. De este precio se practicarán una serie de deducciones para tomar en consideración los gastos ocasionados con posterioridad a la importación y un margen de beneficio para el importador.

Nada se prevé en relación a los cánones en este método, al no estar contemplados entre los conceptos que se deducen del valor de reventa. En principio quedarán sujetos puesto que formarán parte del precio de reventa. Tan sólo resultarán no sujetos cuando quepa incluirlos entre los gastos generales, que aparecen contemplados en el artículo 5.1.a. i) del Código (72). De aquí que pueda presuponerse que en este método los cánones quedarán sujetos en la generalidad de los casos.

Valor calculado. Prevé el artículo 6 del Código el cálculo del valor en aduana a partir de los costes incurridos en la producción de las mercancías objeto de importación. Tampoco para este método se contienen referencias expresas al tratamiento de los cánones. Por ello resultarán decisivos para la sujeción o no de los mismos los principios contables en que se hayan basado los cálculos de costes del productor, principios acerca de cuya aceptabilidad ofrece reglas el Anexo 24 del RACAC (73).

X. CÁNONES Y BASE IMPONIBLE DE LAS IMPORTACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La determinación del valor en aduana despliega efectos que van más allá de la determinación de la base imponible de los derechos aduaneros de importación. El valor en aduana se constituye en un valor que el conjunto del sistema tributario toma como referente al regular distintas figuras. En este sentido, el artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) ordena que la base imponible de las importaciones resultará de adicionar los conceptos que enumera al valor en aduana.

(72) Precepto recogido en el artículo 152 del RACAC, que añade «incluidos los costes directos e indirectos de la comercialización de las mercancías de que se trate».

(73) El Anexo 24 define los «principios de contabilidad generalmente aceptados» como «aquellos que, en un país y en un momento dado, son objeto de un consenso reconocido o de una amplia adhesión de personas autorizadas, que determinan cuáles son los recursos y obligaciones económicos que deben registrarse en el activo y en el pasivo, qué cambios del activo y del pasivo se deben registrar, cómo se deben medir el activo y el pasivo, así como sus variaciones, qué datos deben divulgarse y de qué forma, y qué estados financieros deben confeccionarse. Estas normas pueden consistir tanto en principios amplios de aplicación general como en prácticas y procedimientos detallados.»

Entre estos conceptos no figuran los cánones o derechos de licencia, de forma que un canon que no quede sujeto a efectos de la determinación del valor en aduana no se incluirá, por esta misma razón, en la base imponible de la importación en el IVA. Lo cual no excluye que pueda quedar sujeto el pago del canon como prestación de servicios, de acuerdo con el régimen que para las mismas se establece en la Ley 37/1992.

Avanzando un paso más, encontramos que el artículo 4 LIVA declara sujetas al impuesto las prestaciones de servicios «realizadas en el ámbito espacial del impuesto», en tanto que en virtud del artículo 70.1.5.º a) se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que enumera cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica (74). Por el juego de estos preceptos resultará un tratamiento diferente de los cánones y derechos de licencia dependiendo de si el destinatario es un empresario o profesional o no lo es. En el segundo caso, la no inclusión del canon en la determinación del valor en aduana provocará que el canon tampoco quede sujeto en el IVA (ni como importación ni como prestación de servicios). En cambio, cuando el adquirente sí ostente la condición de empresario o profesional, el canon que no quede comprendido en el valor en aduana podrá quedar sujeto como prestación de servicios en los términos en que ha quedado expuesto.

En el caso específico de los programas informáticos, el artículo 83.2.5.ª LIVA dispone que «en las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo». Es decir, que a diferencia de lo que ocurre con el derecho aduanero a la importación, el IVA sí sujeta el contenido o software y no sólo el soporte cuando se trate de «productos informáticos normalizados». Solución lógica si recordamos que el derecho aduanero a la importación tan sólo pretende gravar la importación de mercancías y no la prestación de servicios, a diferencia de lo que ocurre con el IVA. En este caso resultará irrelevante que el adquirente sea empresario o profesional o que no lo sea, puesto que no entrará en juego el artículo 70.1.5.º LIVA.

La situación es otra cuando se trate de productos informáticos específicos, puesto que, al no incluirse en la base imponible de la importación en el IVA, deberemos acudir al apartado e) del artículo 70.1.5.º para poder determinar que la prestación de servicios se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto (y por tanto, sujeta *ex art. 4 LIVA*).

XI. CONCLUSIONES

Los ajustes por cánones es una de las cuestiones que más dificultades plantea en la valoración en aduana, tratándose de un problema con una presencia creciente en el tráfico comercial internacional. A ello hay que añadir la amalgama de derechos de distinto cariz que quedan com-

(74) Los servicios incluidos en este apartado son: «Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial».

prendidos en el ámbito de los denominados «cánones y derechos de licencia», de los que resulta ciertamente difícil ensayar una definición operativa que vaya más allá de la mera enumeración de aquéllos. De ahí que no sea tarea sencilla sujetar a un mismo régimen realidades que son bien diferentes.

Para que proceda ajustar el valor de transacción para añadir el importe del canon, el Código de valoración del GATT exige que esté relacionado con la mercancía importada y que se pague de forma directa o indirecta como condición de la venta.

Frente a estas normas aparentemente sencillas se nos muestra una práctica ciertamente compleja, con matices distintos en cada territorio aduanero, detectándose incluso cambios de posición por parte de las autoridades de un mismo territorio en relación a cuestiones fundamentales.

Destaca por su importancia la posibilidad o no de sujetar los cánones en virtud de apartados del artículo 8.1 del Código distintos del c), que es el que los contempla de forma específica. En los EE.UU. la Administración ya se ha pronunciado por la compatibilidad de la aplicación del artículo 8.1 c) y el artículo 8.1 d). En la Unión Europea no contamos con un pronunciamiento explícito similar, si bien una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades aplica el artículo 8.1 b) para decidir la sujeción de ciertos cánones, contradiciendo con ello, a nuestro parecer, la doctrina sostenida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana en su Comentario al Reglamento CEE 3158/83.

En los EE.UU. se ha decantado una doctrina administrativa, a partir tanto de la normativa actualmente vigente como de la doctrina administrativa y jurisprudencia elaboradas bajo la vigencia del anterior sistema de valoración, conforme a la cual se decide la sujeción o no de los cánones en función de un test de tres preguntas que son:

1. ¿Se fabricó la mercancía importada bajo patente?
2. ¿Estaba el canon implicado en la producción o venta de la mercancía importada?
3. ¿Podía el importador adquirir las mercancías sin pagar el canon?

En España nos enfrentamos a una materia que compete regular a las instituciones comunitarias, que han dictado dos Reglamentos fundamentales, el CAC y el RACAC. Detectamos que en vía administrativa el TEAC pretende asentar unos criterios de aplicación que en contadas ocasiones van a resultar en la no sujeción del canon. Se trata de una doctrina que, bajo la cobertura de la literalidad de la norma, hace una interpretación de la misma tendente a favorecer, de forma evidente, la sujeción, sin que los motivos que sustentan tal interpretación aparezcan de forma clara. Resulta sospechoso que el TEAC pueda recurrir a resoluciones calcadas unas de otras en muchos puntos tra-

tándose de una materia tan casuística y en la que cualquier detalle de la concreta transacción debe ser valorado para formar un juicio acerca de la sujeción. Por eso esperamos que los Tribunales tengan ocasión de pronunciarse sobre estos asuntos y establecer los oportunos correctivos a la doctrina administrativa expuesta.

Habida cuenta de la remisión del artículo 83 LIVA al valor en aduana, éste será el punto de partida para la determinación de la base imponible de las importaciones en el IVA. Ahora bien, dado que este impuesto pretende sujetar no sólo las adquisiciones de bienes sino también las prestaciones de servicios, el resultado será la sujeción a IVA del canon, ya sea por su inclusión en el valor en aduana o por la consideración del mismo como prestación de servicios independiente de la importación de las mercancías. Tan sólo en caso de que el destinatario no sea empresario o profesional, la prestación no podrá entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, no sujeta.