

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06789/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/07/2026**

Asunto:

Tráfico exterior. Valor en Aduanas. Ajuste por Cánones. Requisito: Las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante. Modificación introducida por el CAU.

Criterio:

La nueva regulación que de los cánones se hace en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 pone el acento en la circunstancia de que la mercancía no pudiera ser adquirida sin el pago de los cánones.

La previsión recogida en el artículo 136 del Reglamento de Ejecución ya no constituye un criterio interpretativo no vinculante como en el marco normativo establecido en el Código aduanero, sino que constituye una obligación al estar regulado en un Reglamento cuyas disposiciones son de aplicación directa.

El citado cambio normativo es coherente con la jurisprudencia del TJUE en la que se deja absolutamente claro que lo importante a la hora de adicionar el canon es si la venta de las mercancías podría realizarse o no sin el pago del canon.(sentencia Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya "Mitnitsi", de 9 de julio de 2020, apartado 69)

Reitera criterio de resoluciones TEAC de 19 de julio de 2023, RG: 00-02278-2020 y RG: 00-03393-2022

Jurisprudencia:

Sentencia Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya "Mitnitsi", de 9 de julio de 2020, apartado 69)

Referencias normativas:

Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión por el que se establecen normas de desarrollo del Reglamento (UE) nº 952/2013

136

Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. Código Aduanero de la Unión CAU

70

71.1.c)

Conceptos:

Canon

Condición/limitación

Licencias

Pago

Precio/contraprestación

Tráfico exterior

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-06789-2025-00

CONCEPTO: TRIBUTACIÓN TRÁFICO EXTERIOR

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ** SA – A...

REPRESENTANTE: ... - ...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-06789-2025-00 interpuesta en fecha 13/08/2025 contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en fecha 23 de julio de 2025 derivado del acta de disconformidad A02-REFERENCIA_1, extendida por el concepto Tarifa Exterior, ejercicio 2022.

SEGUNDO.- Consta en todo lo actuado que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), incoó a la entidad **XZ**, S.A., (en adelante, **XZ**) en fecha 28 de noviembre de 2024 las siguientes actas:

A) Acta de disconformidad A02-REFERENCIA_1 extendida por el concepto Tarifa Exterior Comunidad, ejercicio 2022, en la que se proponía la siguiente liquidación:

Cuota: 1.002.506,82 euros

Intereses de demora: 60.238,15 euros

Total deuda tributaria: 1.062.744,97 euros

De lo dispuesto en el acta y en su informe complementario se derivan los siguientes motivos de regularización:

- El Grupo **XZ** se constituyó en PAÍS_UE_1 en ... e inicia sus actividades en España bajo la marca **XZ** en el año **XZ** SA es la cabecera del Grupo **XZ** en España. Las importaciones realizadas por **XZ** en el año 2022 ascendieron a 488.744.218,37 euros, habiendo pagado por derechos de importación 15.965.554,50 euros y por derechos antidumping: 366.369,72 euros. Las cantidades ingresadas por IVA fueron: 1.575,97 euros (al 4%), 44.020,77 euros (al tipo del 10%) y 75.720.281,88 euros (al 21%).

- La mercancía despachada a libre práctica es muy variada, predominando las prendas de ..., ..., ... y distintos tipos de En relación con el origen declarado, destacan los siguientes: España (en las importaciones en las Islas Canarias), China, Bangladesh, India, Pakistán. Turquía y Vietnam. Prácticamente la totalidad de los despachos se realizaron en régimen de despacho a consumo (40.00) y de despacho a consumo de mercancía comunitaria en las Islas Canarias (49.00). Respecto a la preferencia arancelaria, la mercancía fue despachada con preferencia 100 (sin preferencia), preferencia 000 (mercancía comunitaria despachada en I. Canarias) y preferencia 200 (SPG).

I.- Comisiones por servicios de intermediación.

La inspección comprobó que en la mayoría de las declaraciones de importación constaba como expedidor la compañía de PAÍS_UE_1 **XZ B SAS (XZBSAS)**, quien adquiría a proveedores/fabricantes de terceros países -asiáticos fundamentalmente- las mercancías que vendía a **XZ**, transportadas desde los países de exportación directamente a España. En las facturas expedidas por **XZBSAS** a **XZ** presentadas en el momento del despacho aduanero se constata la inclusión en el importe de la factura de una comisión del 6% pagada por el proveedor asiático a una empresa perteneciente al grupo empresarial: **XZ V LIMITED (XZV)**.

Las tres empresas - **XZ**, **XZBSAS** y **XZV** - pertenecen al mismo grupo empresarial, encargándose **XZBSAS** de gestionar la negociación centralizada de las condiciones de adquisición de determinadas categorías de productos para el resto de las entidades del grupo, de canalizar los pagos a los proveedores internacionales, la gestión relativa al transporte de las mercancías, contratando a empresas logísticas independientes para la realización del transporte y ciertos aspectos del procedimiento de envío de los productos a España.

La Inspección comprobó que la operativa y posterior proceso de facturación era la siguiente: **XZBSAS** adquiere y abona las mercancías a los proveedores/fabricantes- quien incluye la comisión cuando factura a **XZ**, en el momento en el que le revende el producto previamente adquirido. **XZBSAS** paga dichas comisiones a **XZV**. Con posterioridad **XZV** factura una comisión a los proveedores por las ventas que han realizado a **XZBSAS**. La corriente de pagos difiere de la de facturación: **XZ** abona íntegramente el importe de las facturas a **XZBSAS**, esta paga por una parte a los proveedores el importe de la factura menos la comisión de **XZV**, y por otra a esta entidad, la suma a la que asciende la comisión. Los proveedores asiáticos, a pesar de recibir las facturas emitidas por la intermediaria, no abonan el importe que esta recibe por su intermediación y que le es satisfecho directamente por **XZBSAS**.

XZ minorra del valor de transacción declarado para determinar el valor en aduana de las mercancías que despacha a libre práctica en España. En el ejercicio comprobado, para determinar el valor en aduana, la sociedad practicó deducciones por importe de 18.780.744,86 euros.

Entendía la Inspección que la retribución de las gestiones de búsqueda de los proveedores asiáticos realizada por **XZV** para **XZBSAS** no podía ser considerada como una comisión de compra en el sentido del artículo 5 del CAU, debiendo formar parte del valor en aduana de la mercancía importada, por lo que procedió a incrementar el valor en aduana en 18.780.744,86 euros y proponer una liquidación por importe de 963.010,57 euros.

II.- Cánones y derechos de licencia.

En el ejercicio comprobado, **XZ** importa mercancías de terceros países que adquiere de **XZBSAS**, que es quien contrata con los proveedores y paga cánones a los licenciantes en caso de que las mercancías se diseñen, fabriquen y distribuyan utilizando intangibles propiedad de terceros con los que se hayan suscrito acuerdos de licencia, repercutiendo posteriormente a la

importadora el importe de los cánones que corresponda. Las mercancías importadas en cuya fabricación se han utilizado los derechos de propiedad industrial e intelectual objeto de contratos de licencia son, principalmente, productos textiles que ostentan la marca **QR** incorporada ya antes del momento de la importación.

La sociedad **QR** y **XZBSAS**, formalizaron acuerdos marco de licencia, con vigencia 1 de octubre de 2018 a 31 de diciembre de 2020, y números 1-33-182376, 2-33-182377, y 3-33-182378, concernientes a diferentes elementos propiedad de **QR**. Dichos acuerdos fueron prorrogados sucesivamente, estando vigentes en el ejercicio objeto de las actuaciones.

En virtud de dichos acuerdos **QR** (licenciante) otorgaba a **XZBSAS** (licenciada) una licencia no exclusiva para diseñar, desarrollar, obtener y fabricar productos con licencia y materiales de PA (publicidad o promoción) en cualquier país de abastecimiento permitido así como para ofrecer para la venta, distribuir y vender productos con licencia a los consumidores en el territorio.

El importe de los cánones devengados en el ejercicio 2022 ascendió a 482.262,19 euros, de los que 453.923,07 euros corresponden a mercancías importadas.

A juicio de la Inspección, el importe satisfecho en concepto de cánones debía incrementar el valor de transacción declarado por la empresa en la importación de dichos artículos, pues consideraba que se cumplían los requisitos establecidos para ello en los artículos 70 y 71 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, que aprobó el Código Aduanero de la Unión y en el artículo 136 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, proponiéndose la regularización, por un importe total de 39.496,25 euros.

De forma que, la Inspección proponía regularizar en el acta extendida por el concepto Tarifa Exterior Comunidad una cuota total de 1.002.506,82, resultante de sumar a los 963.010,57 euros en concepto de comisiones, 39.496,25 euros en concepto de cánones.

B) Acta de desconformidad A02- REFERENCIA_2 extendida por el concepto Antidumping Unión Europea, ejercicio 2022, en la que se proponía la siguiente liquidación:

Cuota: 19.939 euros

Intereses de demora: 1.120,57 euros

Total deuda tributaria: 21.059,57 euros

De lo dispuesto en el acta y en su informe complementario se derivan los siguientes motivos de regularización:

Consecuencia de la improcedencia de las minoraciones del valor en aduana declarado por los importes consignados en las facturas de venta emitidas por **XZBSAS** como comisión de compra, entendía la Inspección que procedía incrementar el valor en aduana que constituye la base sobre la que aplicar los derechos antidumping en 111.394,01 euros, proponiéndose liquidación en concepto de antidumping por importe de 19.939 euros.

C) Acta de desconformidad A02- REFERENCIA_3 extendida por el concepto IVA Actas de Inspección, ejercicio 2022, en la que se proponía la siguiente liquidación:

Cuota: 310.037,47 euros

Total deuda tributaria: 310.037,47 euros

De lo dispuesto en el acta y en su informe complementario se derivan los siguientes motivos de regularización:

I.-Minoraciones practicadas en el Valor en Aduana. Derechos a la Importación.

El importe facturado por **XZBSAS** a **XZ**, por las gestiones de búsqueda de los proveedores asiáticos realizada por **XZV** para **XZBSAS**, no podría ser considerada como una comisión de compra y por tanto, formaría parte del valor de transacción realmente pagado por **XZ** a **XZBSAS**. Al considerar la sociedad que respondían al concepto del comisión de compra, los importes minorados del valor en aduana fueron incluidos en la base imponible del IVA devengado a la importación en aplicación de lo dispuesto en el artículo 83.Uno.b) de la Ley del IVA . Por ello, la Inspección proponía liquidación por el importe de los aranceles liquidados de 202.232,22 euros, resultantes de aplicar a 963.010,57 un tipo de IVA del 21%.

II.- Minoraciones practicadas en el Valor en Aduana. Derechos Antidumping.

El importe facturado por **XZBSAS** a **XZ**, por las gestiones de búsqueda de los proveedores asiáticos realizada por **XZV** para **XZBSAS**, no podría ser considerada como una comisión de compra y por tanto, formaría parte del valor de transacción realmente pagado por **XZ** a **XZBSAS**. Al considerar la sociedad que respondían al concepto del comisión de compra, los importes minorados del valor en aduana fueron incluidos en la base imponible del IVA devengado a la importación en aplicación de lo dispuesto en el artículo 83.Uno.b) de la Ley del IVA . Por ello, la Inspección proponía liquidación por el importe de los derechos antidumping liquidados de 4.187,19 euros, resultantes de aplicar a 19.939,00 un tipo de IVA del tipo del 21%.

III.-Cánones

El importe de los cánones satisfechos a **QR**, en virtud del contrato de licencia celebrado entre esta y **XZBSAS** repercutido a la importadora, debía incrementar el valor en aduana declarado por la empresa en el momento de la importación de las mercancías que incorporan la propiedad intelectual e industrial autorizada en el contrato, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71, apartado1, letra c) del CAU y en el artículo 136 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, y atendiendo a lo indicado en la Opinión Consultiva 4.15 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. Asimismo, los actuarios entendían que, en todo caso, debía procederse a la adición al valor en aduana declarado de los cánones abonados a **QR**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.1. b) al cederse gratuitamente a los fabricantes de los productos importados la propiedad intelectual de **QR**, consistentes en trabajos artísticos y de diseño necesarios para la manufactura de las mercancías. Por ello, la Inspección proponía liquidación tanto por el incremento del valor en aduana, como por los aranceles devengados por cánones liquidados en el acta de Comercio Exterior, resultando una cuota de IVA importación por cánones de 103.618,06 euros.

De forma que, la Inspección proponía en el acta extendida por el concepto IVA IMPORTACION una cuota total a regularizar de 310.037,47 euros, resultante de sumar a los 202.232,22 y 4.187,19 euros en concepto de minoraciones por derechos de importación y derechos antidumping, 103.618,06 euros en concepto de cánones.

TERCERO.- En fecha 18 de diciembre de 2024 la entidad presentó alegaciones a las propuestas de liquidación en las que tras realizar una comparación de la normativa comunitaria relativa a los cánones antes y después de la entrada en vigor del CAU, consideraba improcedente el incremento del valor en aduana de las mercancías importadas en el importe del canon pagado a la sociedad concedente de los derechos de licencia, al no cumplirse los requisitos establecidos para ello en la normativa aplicable.

Asimismo se oponía a la inclusión en el valor en aduana del importe de las comisiones de compra dado que, a su juicio, la

operativa actual no difería de la utilizada anteriormente y no podía afectar al cálculo de los derechos de aduana.

CUARTO.- En fecha 23 de julio de 2025 se dictó acuerdo de liquidación por el concepto Tarifa Exterior en el que se confirmaba la propuesta contenida en el acta tanto por las comisiones como por los cánones pero se ajustaba la regularización al no ser posible la notificación de las deudas de arancel correspondientes a las declaraciones presentadas entre los días 1 de enero y 23 de junio de 2022, por lo que una vez calculados los correspondientes intereses de demora, la liquidación ascendió a 638.515,47 euros, de los cuales 22.199,95 euros correspondían a cánones.

La propuesta contenida en el acta A02- REFERENCIA_2 se ajustó en el acuerdo de liquidación dictado el 24 de julio de 2025 al no ser posible la notificación de las deudas de arancel correspondientes a las declaraciones presentadas entre los días 1 de enero y 24 de junio de 2022, dando lugar a una liquidación de 7.988,29 euros en concepto de cuota de antidumping y 638,08 euros en concepto de intereses de demora.

Por su parte, la propuesta contenida en el acta A02- REFERENCIA_3 se confirmó en el acuerdo de liquidación dictado el 24 de julio de 2025, ascendiendo la deuda a ingresar en concepto de IVA a la importación a 310.037,47 euros.

QUINTO.- Disconforme con la regularización relativa al concepto de cánones y derechos de licencia contenida en el acuerdo de liquidación dictado el 23 de julio de 2025 por el concepto Tarifa Exterior, la entidad interpuso en fecha 13 de agosto de 2025 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00/6789/2025.

Con ocasión de la puesta de manifiesto del expediente, presentó la entidad su escrito con una única alegación, esto es, la improcedencia de la liquidación practicada por ausencia de fundamentación de la concurrencia de los requisitos para adicionar el importe de los cánones al valor en aduana.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo de liquidación dictado el 23 de julio de 2025 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Tarifa Exterior, ejercicio 2022, es ajustado a Derecho.

TERCERO.- Sostiene la interesada que no existiendo cambios reales en el contenido de los requisitos sustanciales relativos a la incorporación de los cánones y derechos de licencia al valor en aduana como consecuencia de la aprobación del CAU, deben considerarse directamente aplicables al caso que nos ocupa, las conclusiones alcanzadas por la Audiencia Nacional en la Sentencia de ... de ... de 2017 y la resolución del TEAC de 23 de abril de 2019.

La sentencia de la Audiencia Nacional de ... de ... de 2017 estima las pretensiones de la interesada -en cuanto a la improcedencia de incluir en el valor en aduana el importe de los cánones satisfechos a la entidad **QR** por **XZ** ejercicio 2009, y por tanto estando vigente el Código Aduanero Comunitario- aplicando el criterio fijado por el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de enero de 2011 (rec.cas.1219/2006), que consideraba que el canon era una condición de distribución y no de venta, no realizando ninguna valoración concreta de los hechos, limitándose a aplicar el criterio jurisprudencial seguido en dicho momento y ahora superado.

La extensión de efectos de las sentencias está regulada en el artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que señala:

"1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.

c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.

3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo.

4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Secretario judicial recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.

5. El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si existiera cosa juzgada.

b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.

c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.

6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.

7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80."

Como se observa, la extensión de los efectos de las sentencias no es automático sino que requiere tanto la solicitud previa por parte de los interesados como el cumplimiento de los presupuestos fijados por la norma, no siendo posible cuando los actos hayan adquirido firmeza o las resoluciones judiciales contengan pronunciamientos contrarios a la doctrina del Tribunal Supremo.

Resulta relevante, a estos efectos, lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sentencia de ... de ... de 2020 (rec. .../2018) en la que se desestima el recurso de casación interpuesto frente al auto dictado por la Audiencia Nacional por el que se deniega la extensión de efectos de precisamente la sentencia invocada por la reclamante.

Señala el Tribunal Supremo en la citada sentencia, lo siguiente:

"1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si es o no conforme a derecho el auto de 2 de octubre de 2018, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el auto de 26 de abril de 2018, por el que se acuerda rechazar la solicitud a favor del solicitante de extensión de efectos de la sentencia de la misma Sala y Sección de fecha ... de ... de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. .../2015, sobre derechos de importación, derechos antidumping e Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, ejercicio 2009.

2. Constituyen hechos esenciales para resolver el litigio, a tenor de las alegaciones de las partes y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

2.1. Por sentencia de ... de ... de 2017 (procedimiento ordinario núm. .../2015) la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estimó un recurso interpuesto por XZ, SA en el que, tras anular los actos recurridos, reconocía el derecho de dicha recurrente a la improcedencia de la inclusión de los cánones pagados a QR (satisfechos por el derecho que esta entidad le concedía para la distribución y comercialización de determinados productos bajo la citada marca y no para la importación de los mismos) como mayor valor en aduana de la mercancía por ella importada a determinados proveedores asiáticos.

Como consecuencia de ese reconocimiento, se anuló la regularización por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad" que le había girado la Inspección de Aduanas por las mercancías importadas en 2009 por los XZ a proveedores asiáticos y en relación con los cánones satisfechos a QR en el marco del contrato de licencia que ambas compañías habían suscrito el 5 de enero de 2005.

2.2. En los ejercicios siguientes a 2009, concretamente en el período 2011, XZ siguió efectuando idénticas importaciones de esos mismos productos a países asiáticos.

La Inspección de Aduanas continuó girando a XZ las tarifas correspondientes, incluyendo en todas ellas los cánones pagados a QR como mayor valor en aduana de la mercancía. Y XZ reaccionó contra esas liquidaciones ante los órganos económico-administrativos y ante la Audiencia Nacional.

2.3. Por sentencia de 7 de junio de 2017 (procedimiento ordinario núm. 418/2015), la misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional, en un supuesto sustancialmente idéntico al anterior aunque en relación con otro recurrente (... , SA), falló en sentido contrario sin justificar, ni referirse al cambio de criterio.

Se dice en esta sentencia, en efecto, que resulta legalmente procedente "incrementar el valor en aduana declarado en el importe correspondiente al total de los cánones y royalties pagados por ... a ... INTERNATIONAL INC durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009".

Y por sentencias de 30 de junio de 2017 (procedimiento ordinario 438/2016, de la misma Sala y Sección) y 4 de diciembre de 2017 (procedimiento ordinario 54/2017, también de ese mismo órgano), respecto de otros recurrentes, vuelve a insistirse en la procedencia de incluir en el valor en aduana el importe de los cánones.

Nuevamente sin referencia alguna a la primera de las sentencias referida a XZ.

2.4. Volviendo a nuestro recurrente, la Inspección de Aduanas giró liquidaciones correspondientes a las importaciones que XZ efectuó en 2011 (incluyendo como valor de aduana los cánones pagados a QR), liquidaciones que fueron recurridas ante el TEAC y que este órgano de revisión desestimó, mediante resolución de 20 de julio de 2017 (dictada después de la primera sentencia de XZ, pero también después de las otras dos sentencias).

2.5. XZ ha utilizado dos vías para obtener el reconocimiento de su derecho a que no se incluyan esos cánones como mayor valor de las mercancías: a) La extensión de efectos de la sentencia de ... de ... de 2017 (la primera y única estimatoria sobre la materia); b) El recurso contencioso- administrativo contra la resolución del TEAC que desestima la reclamación económico-administrativa deducida frente a la liquidación correspondiente a 2011.

Lo ha hecho -según ella misma afirma en el trámite de alegaciones abierto en este mismo proceso- para evitar que gane firmeza la resolución del TEAC.

Además, la Sección Séptima de la Audiencia Nacional ha dictado una providencia acordando la suspensión del recurso contencioso-administrativo incoado como consecuencia de la impugnación de la resolución del TEAC hasta que resuelva la pieza de extensión de efectos.

SEGUNDO. El criterio de la Sala: improcedencia en el caso de la extensión de efectos solicitada.

1. Como hemos señalado, la Sala de la Audiencia Nacional rechaza la procedencia de la extensión de efectos en primer lugar porque el mismo órgano judicial ha cambiado de criterio, de manera que -citando una sentencia del Tribunal Supremo anterior dictada en un supuesto similar al aquí contemplado- "una interpretación (del artículo 110.5 de la Ley Jurisdiccional) tan estricta como la que postula el interesado, llevaría a impedir que incluso un tribunal superior -al resolver un recurso de apelación contra un auto dictado en un incidente de esta clase- pudiese revocarlo, aunque el criterio de la sentencia extendida fuese contrario a la doctrina que el propio órgano de apelación ha fijado con anterioridad".

La sentencia añade otro argumento de cierta relevancia: de acogerse la pretensión efectuada por la interesada, se extendería una sentencia anulatoria de una liquidación a otras liquidaciones posteriores, giradas al propio recurrente, y a las resoluciones administrativas que -en vía de revisión- declaran ajustadas a Derecho estas segundas liquidaciones.

2. La Sala considera procedente iniciar el análisis del recurso por este segundo argumento que emplean los autos impugnados, pues dotan a ese proceso de una especificidad que exige ir más allá de los términos en los que se pronuncia el auto de admisión de la presente casación.

Y es que, ciertamente, de estimarse la tesis del recurrente, a través del cauce incidental que nos ocupa se habría consolidado "para siempre", al menos mientras siga vigente el contrato entre XZ y QR, la improcedencia de la

inclusión de los cánones pagados por la primera a la segunda como mayor valor en aduana de la mercancía importada a determinados proveedores asiáticos.

Dicha consolidación habría tenido lugar gracias a una sentencia -de ... de ... de 2017- anulatoria de una liquidación (y de la resolución del TEAC que la confirma), sentencia que, una vez extendidos sus efectos a la propia parte recurrente, impediría a la Sala competente (i) cambiar de criterio respecto de la misma entidad en futuros periodos impositivos y (ii) revisar la legalidad de resoluciones administrativas que se atemperan a la (nueva) doctrina emanada de la propia Audiencia Nacional en resoluciones posteriores.

Es más: de interponerse un recurso de casación contra algún asunto similar en cuanto al fondo al que ahora nos ocupa y decidir el Tribunal Supremo -eventualmente- que la doctrina correcta es la que adopta la Audiencia Nacional con posterioridad a la sentencia de ... de ... de 2017 se podría llegar a producir un resultado claramente no querido por el ordenamiento jurídico, por absurdo: se habría obtenido por vía incidental, algo contrario a la jurisprudencia fijada al respecto por el Tribunal Supremo. O peor: se habría petrificado un derecho a pesar de existir una doctrina legal contraria a su reconocimiento a tenor de la interpretación de la normativa aplicable.

3. Por lo demás, conviene reparar en otro aspecto esencial: lo que pretende el recurrente, en puridad, es la extensión al período de 2011 de una determinada interpretación jurídica, la contenida en la sentencia de ... de ... de 2017 respecto del período 2009, interpretación distinta a la que la propia Sala competente ha expresado en las tres sentencias posteriores a esta última y que el recurrente podrá interesar mediante la impugnación -ya iniciada- de la resolución del TEAC de 20 de julio de 2017, que consideró -analizando las normas del ordenamiento jurídico- que los cánones debían formar parte del valor en aduana.

Entendemos, por tanto, que el cauce incidental del artículo 110 de la Ley Jurisdiccional no es la vía adecuada para obtener la anulación de la expresada resolución del TEAC, lo que conduce a la desestimación del recurso de casación al ser ajustados a derecho los autos recurridos."

Deja claro el Tribunal Supremo que el hecho de haber obtenido un pronunciamiento estimatorio mediante sentencia judicial no supone la consolidación *sine die* de los criterios establecidos en la misma, puesto que como señala el Alto Tribunal, esto implicaría la imposibilidad de que el órgano judicial pudiese cambiar de criterio e incluso "petrificar" un derecho a pesar de existir una doctrina legal contraria a su reconocimiento.

En definitiva, el hecho de que se haya dictado una sentencia judicial estimatoria de las pretensiones de la interesada en relación con una liquidación que abarca un ejercicio determinado no impide que la Administración pueda volver a practicar una nueva liquidación para otros ejercicios, puesto que aun cuando verse sobre la misma cuestión -en este caso la adición de los cánones al valor en aduana- es posible que en la misma se aporten nuevas pruebas, se aplique una normativa distinta o el criterio aplicado por los propios Tribunales jurisdiccionales se haya visto modificado.

Por otra parte, es de ver que la sentencia del Tribunal Supremo pone de manifiesto un hecho relevante para la resolución de la cuestión que se plantea y es que el Alto Tribunal destaca que la propia Audiencia Nacional tras dictar diversas sentencias estimatorias había modificado su criterio en relación con la procedencia de la adición de los cánones al valor en aduana.

Señala en concreto la precitada sentencia lo siguiente:

"Por sentencia de ... de ... de 2017 (procedimiento ordinario núm. .../2015) la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estimó un recurso interpuesto por XZ, SA en el que, tras anular los actos recurridos, reconocía el derecho de dicha recurrente a la improcedencia de la inclusión de los cánones pagados a QR (satisfechos por el derecho que esta entidad le concedía para la distribución y comercialización de determinados productos bajo la citada marca y no para la importación de los mismos) como mayor valor en aduana de la mercancía por ella importada a determinados proveedores asiáticos.

Como consecuencia de ese reconocimiento, se anuló la regularización por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad" que le había girado la Inspección de Aduanas por las mercancías importadas en 2009 por los XZ a proveedores asiáticos y en relación con los cánones satisfechos a QR en el marco del contrato de licencia que ambas compañías habían suscrito el 5 de enero de 2005.

2.2. En los ejercicios siguientes a 2009, concretamente en el período 2011, XZ siguió efectuando idénticas importaciones de esos mismos productos a países asiáticos.

La Inspección de Aduanas continuó girando a XZ las tarifas correspondientes, incluyendo en todas ellas los cánones pagados a QR como mayor valor en aduana de la mercancía. Y XZ reaccionó contra esas liquidaciones ante los órganos económico-administrativos y ante la Audiencia Nacional.

2.3. Por sentencia de 7 de junio de 2017 (procedimiento ordinario núm. 418/2015), la misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional, en un supuesto sustancialmente idéntico al anterior aunque en relación con otro recurrente (... SA), falló en sentido contrario sin justificar, ni referirse al cambio de criterio.

Se dice en esta sentencia, en efecto, que resulta legalmente procedente "incrementar el valor en aduana declarado en el importe correspondiente al total de los cánones y royalties pagados por ... a ... INTERNATIONAL INC durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009".

Y por sentencias de 30 de junio de 2017 (procedimiento ordinario 438/2016, de la misma Sala y Sección) y 4 de diciembre de 2017 (procedimiento ordinario 54/2017, también de ese mismo órgano), respecto de otros recurrentes, vuelve a insistirse en la procedencia de incluir en el valor en aduana el importe de los cánones."

En el caso que nos ocupa la interesada solicita que se le aplique el criterio contenido en la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en fecha ... de ... de 2017, pretendiendo de esta forma perpetuar un criterio que fue corregido posteriormente por la propia Audiencia en sentencias de 7 de junio, 30 de junio y 4 de diciembre de 2017.

Resulta claro, a tenor de lo dispuesto por el Tribunal Supremo que no se puede acceder a lo pretendido puesto que supondría dar por bueno un criterio que se vio superado con posterioridad.

CUARTO.- Asimismo sostiene que la Agencia Tributaria debe sujetarse a lo dispuesto en la resolución 00/03259/2016, de 23 de abril de 2019 dictada por este Tribunal Económico-Administrativo estimando las pretensiones de la interesada en relación con las regularizaciones efectuadas para los ejercicios 2013 y 2014 por el concepto Tarifa Exterior, en las que se pretendía la adición al valor en aduana del importe de los cánones.

Este Tribunal anuló las regularizaciones de los ejercicios 2013 y 2014 puesto que, si bien el contrato de licencia no era el tenido en cuenta por la Audiencia Nacional en su sentencia, el clausulado del mismo era semejante y dado que los elementos probatorios aportados por la Inspección en la regularización de los ejercicios 2013 y 2014 eran esencialmente iguales a los que

habían llevado a la Audiencia Nacional a considerar que no se daban los requisitos fijados por la normativa comunitaria para adicionar los pagos en concepto de canon al valor en aduana, Tribunal estimó las pretensiones de **XZ** por existir identidad entre el supuesto analizado y el juzgado por la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional con ocasión de la liquidación del ejercicio 2009.

En relación con la vinculación por parte de la Administración a lo dispuesto en las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central se ha de tener en cuenta lo señalado al respecto por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria).

Establece el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria en relación a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, lo siguiente:

"La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 242.4 de la misma Ley, al regular los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de doctrina establece lo siguiente:

"Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

Finalmente, el artículo 245.5 del citado texto legal contempla una previsión semejante en relación con el recurso extraordinario para la unificación de doctrina señalando lo siguiente:

"La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

De lo preceptuado resulta que solamente vincularán a la Administración aquellas resoluciones que constituyan doctrina (criterios reiterados en dos o más resoluciones), o que se hayan dictado en resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o en resolución del recurso extraordinario para la unificación de doctrina. El resto de resoluciones, si bien deberán ser respetadas por la Administración y ser ejecutadas en sus propios términos no tienen carácter vinculante de modo que lo resuelto en las mismas no impedirá la actuación administrativa.

En consecuencia, la Administración no estaba limitada en su actividad investigadora y liquidadora por lo dispuesto en las resoluciones dictadas por este Tribunal Económico-Administrativo en relación con las regularizaciones de ejercicios anteriores, dado que lo dispuesto en las mismas no constituye doctrina de este Tribunal y se basan en la apreciación de la prueba aportada por la Inspección.

En definitiva y por lo expuesto procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

QUINTO.- Sentado lo anterior procede examinar si la Administración ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa aduanera para la adición del importe del canon al valor en aduana.

Al valor en aduana se refiere el artículo 70 del Reglamento 952/2013, del Parlamento y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante CAU), señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. La base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

2. El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías."

Por su parte, el artículo 71 de la citada norma establece:

"1. Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la 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"

Adicionalmente, el artículo 136 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante RECAU), señala en relación con los cánones y derechos de licencia lo siguiente, (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Los cánones y derechos de licencia están relacionados con las mercancías importadas, en particular, si los derechos transferidos en virtud del acuerdo de licencia o cánones se incorporan a las mercancías. El método de cálculo del importe de los cánones o derechos de licencia no es el factor decisivo.

2. Cuando el método de cálculo del importe de cánones o derechos de licencia se base en el precio de las mercancías importadas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dichos cánones o derechos de licencia está relacionado con la mercancía que se valora.

3. Si los cánones o derechos de licencia se relacionan en parte con las mercancías objeto de valoración y en parte con otros componentes o elementos constitutivos incorporados a las mercancías después de su importación o con prestaciones o servicios posteriores a la importación, se efectuará un ajuste adecuado.

4. Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

- a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago;
 - b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales;
 - c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante.
5. No se tendrá en cuenta el país de establecimiento del beneficiario del pago de los cánones o derechos de licencia."

De la normativa reproducida resulta que para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías a efectos de determinar el valor en aduana de las mismas, se requiere el cumplimiento acumulativo de las siguientes condiciones:

- Que el importe del canon no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que el pago del canon constituya, directa o indirectamente, una condición de venta de la mercancía importada.

Al cumplimiento de las citadas condiciones se ha referido el Tribunal de Justicia de la Unión (en adelante TJUE), entre otras, en su sentencia *GE Healthcare*, de 9 de marzo de 2017, C-173/15, en la que en relación con los requisitos que han de concurrir para incluir el importe de los cánones al valor en aduana establece (el subrayado es de este Tribunal):

"30. (...) según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión relativo a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar, pues, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de noviembre de 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, apartado 30, y de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary* (C-291/15, apartados 23 y 26).

31. En particular, en virtud del artículo 29 del Código aduanero, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de ese Código (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2013, *Christodoulou* y otros, C-116/12, apartados 38, 44 y 50, y de 21 de enero de 2016, *Stretinskis*, C-430/14, , apartado 15).

32. El artículo 32 del Código aduanero precisa los elementos que deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas para determinar su valor en aduana. Así, en su apartado 1, letra c), se establece que al precio efectivamente pagado o por pagar se sumarán los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar.

33. Según el artículo 157, apartado 1, del Reglamento n.º 2454/93, se entenderá por «cánones y derechos de licencia», a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código aduanero, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a la venta para su exportación de la mercancía importada de que se trate, entre otros, marcas de fábrica o comerciales y modelos registrados, o la utilización o la reventa de esa mercancía, en particular los derechos de autor y los procedimientos de fabricación incorporados a dicha mercancía de forma inseparable.

34. El artículo 157, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/936 precisa, por su parte, que los cánones o derechos de licencia deberán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar si el pago está relacionado con la mercancía que se valora y, además, constituye una condición de venta de dicha mercancía.

35. Por lo tanto, el ajuste contemplado en el artículo 32, apartado 1, letra c), del Código aduanero es aplicable siempre que se cumplan tres requisitos acumulativos, a saber, primero, que los cánones o los derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar; segundo, que se refieran a la mercancía objeto de valoración, y tercero, que el comprador esté obligado a pagar esos cánones o esos derechos de licencia como condición de la venta de la mercancía objeto de valoración."

En el presente caso, la primera condición (que el importe del canon no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar) se cumple claramente.

En segundo lugar, exige la norma para la integración del importe del canon en el valor en aduana que el mismo constituya una condición de venta de la mercancía importada.

A la condición de venta se refiere el artículo 136.4 del RECAU en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Los cánones y derechos de licencia se considerarán abonados como condición de la venta de las mercancías importadas si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

- a) el vendedor, o una persona vinculada al vendedor, requiere del comprador que efectúe dicho pago;
- b) el comprador realiza el pago para satisfacer una obligación del vendedor, conforme a las obligaciones contractuales;
- c) las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante."

Por su parte el Comentario nº 3 del Comité de Valor, señala, en relación con la posibilidad de que el canon sea satisfecho por el comprador a un tercero distinto del vendedor, lo siguiente:

"Cuando los bienes se compran a una persona y se paga un canon o un derecho de licencia a otra persona, el pago puede considerarse, no obstante, una condición de venta de los bienes. Puede considerarse que el vendedor, o una persona vinculada a él, exige al comprador que efectúe dicho pago cuando, por ejemplo, en un grupo multinacional se compran bienes a un miembro del grupo y se exige el pago del canon a otro miembro del mismo grupo. Lo mismo ocurriría cuando el vendedor es un licenciatario del receptor del canon y éste controla las condiciones de la venta."

Asimismo, el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, se refiere al modo de determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia se efectúa como condición de venta de las mercancías objeto de valoración, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable

casos de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

8. La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta.

Semejante referencia resultaría determinante para decidir si el pago del canon se ha efectuado como condición de venta.

El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta.

9. El Comité Técnico opina que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. A continuación, se exponen factores que se pueden tener en cuenta para determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia constituye una condición de venta:

1. Se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos.

2. Se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia.

3. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración.

4. En el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante.

5. El acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad.

10. Cada caso deberá examinarse individualmente, teniendo en cuenta las circunstancias que le sean propias."

En relación con esta cuestión se ha de tener en cuenta, asimismo, lo dispuesto por la jurisprudencia del TJUE. Señala al respecto la sentencia de 9 de julio de 2020, *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi»*, C-76/19, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"61. En tercer término, en cuanto a si el artículo 158, apartado 3, del Reglamento n.º 2454/93 también es aplicable cuando el comprador paga cánones o derechos de licencia a un tercero que no sea el vendedor, baste con señalar que esta disposición se limita a hacer referencia al pago de «cánones o derechos de licencia», sin especificar a quién deben abonarse esos cánones o derechos de licencia.

62. Por lo que respecta al tercer requisito indicado en el apartado 39 de la presente sentencia, según el cual el pago del canon o derecho de licencia debe constituir una condición de la venta de las mercancías objeto de valoración, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este requisito se cumple cuando, en virtud de la relación contractual establecida entre el vendedor, o una persona vinculada a él, y el comprador, el pago del canon o derecho de licencia es de tal importancia para el vendedor que, de no efectuarse, este último no realizaría la venta (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, *GE Healthcare*, C-173/15, apartado 60).

63. En el presente asunto, la sociedad a la que Curtis Balkan pagaba cánones, a saber, Curtis USA, era, a priori, distinta de aquellas a las que compraba las mercancías de que se trata en el litigio principal.

64. A este respecto, el artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 establece que, cuando el comprador pague un canon o derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el artículo 157, apartado 2, de este Reglamento solo se considerarán cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada a este, pide al comprador que efectúe dicho pago.

65. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 puede aplicarse a una situación en la que el «tercero» al que deba abonarse el canon o derecho de licencia y la «persona vinculada» al vendedor sean la misma persona (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, *GE Healthcare*, C-173/15, apartados 63 a 66).

66. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, a fin de determinar si el pago de un canon o derecho de licencia constituye una condición de la venta de las mercancías objeto de valoración, en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra c), del código aduanero, en circunstancias en que el vendedor de la mercancía objeto de valoración es distinto del licenciante, es importante saber, en definitiva, si la persona vinculada al vendedor está en condiciones de asegurarse de que la importación de las mercancías está condicionada a que se le abonen los cánones o derechos de licencia de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, *GE Healthcare*, C-173/15, apartados 67 y 68).

67. A tenor del artículo 143, apartado 1, letra e), del Reglamento n.º 2454/93, se considerará que existe vinculación entre las personas si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra. La nota interpretativa, para el cálculo del valor en aduana, referente a esta disposición, que figura en el anexo 23 de este Reglamento, precisa, a este respecto, que se entenderá que una persona controla a otra cuando, de hecho o de derecho, se halle en situación de imponerle limitaciones y orientaciones.

68. Corresponde al tribunal remitente comprobar si este era el caso en las relaciones entre Curtis USA y los vendedores de las mercancías de que se trata en el litigio principal. Para ello, deberán tenerse en cuenta los indicadores que figuran en el Comentario n.º 11, sobre la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra c), del código aduanero en relación con los cánones y derechos de licencia abonados a un tercero con arreglo a lo dispuesto en el artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93, del Comité del Código Aduanero (Sección del Valor en Aduana), citado en el

apartado 13 de la presente sentencia.

69. En cuanto a los hechos, mencionados por el tribunal remitente, de que, según las afirmaciones de los vendedores, el precio de las mercancías importadas no dependía del pago de los cánones controvertidos en el litigio principal y el licenciante no dirigía o limitaba sus actividades operativas, esos hechos no pueden excluir, por sí mismos, que el pago de dichos cánones constituyera una condición de venta. La única cuestión determinante es si, teniendo en cuenta todos los factores pertinentes, en defecto de ese pago, se habrían celebrado o no los contratos de compraventa en la forma elegida y, por consiguiente, se habría efectuado o no la entrega de las mercancías."

Por su parte la sentencia GE Healthcare, de 9 de marzo de 2017, asunto C-173/15, viene a perfilar aún más el contenido del requisito de la condición de venta, señalando lo siguiente:

"61. En lo que respecta al asunto principal, de la resolución de remisión resulta que el licenciante, a saber, M, que estaba vinculado tanto al vendedor como al comprador, era quien debía percibir los cánones o los derechos de licencia relativos a las mercancías vendidas, y era, por tanto, en este caso, la misma sociedad que la que reclamaba al comprador de las mercancías el pago de los correspondientes cánones o derechos de licencia, pues esas tres sociedades forman parte del mismo grupo el grupo GE y están controladas, directa o indirectamente, por la sociedad matriz de dicho grupo.

62. En tal contexto, el artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 establece que cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157 del mismo Reglamento sólo se considerarán cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago.

63. Así pues, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el requisito del artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 se cumple en una situación en la que el «tercero» al que debe abonarse el canon o el derecho de licencia y la «persona vinculada» al vendedor son la misma persona.

64. A este respecto, GE Healthcare alega que, dado el tenor del artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 en su versión en lengua alemana, la persona que reclama el pago del canon o del derecho de licencia y el tercero al que debe abonarse dicho canon o derecho de licencia no pueden ser la misma persona.

65. Ahora bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, este enfoque sería incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión. Así pues, en caso de divergencia entre versiones lingüísticas, la disposición de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (sentencia de 15 de noviembre de 2011, Kurcums Metal, C-558/11, apartado 48 y jurisprudencia citada).

66. Pues bien, como precisó el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, ninguna otra versión lingüística del artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 contiene una segunda referencia al «tercero» al que debe efectuarse el pago de los cánones o derechos de licencia.

67. Además, como indicó también el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, el hecho de que no se considere «tercero» a una persona vinculada al vendedor, a los efectos del artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93, no permite deducir que el pago de los cánones o de los derechos de licencia no constituye una «condición de la venta» de las mercancías objeto de valoración, en el sentido del artículo 32, apartado 1, letra c), del Código aduanero.

68. Será necesario verificar, en cambio, si la persona vinculada al vendedor ejerce un control sobre éste o sobre el comprador que le permite asegurarse de que la importación de las mercancías a las que se refiere su derecho de licencia esté condicionada a que se le abone el correspondiente canon o derecho de licencia.

69. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo tal comprobación respecto del asunto principal.

70. Por lo demás, el punto 13 del comentario n.º 3 (Sección del valor en aduana) sobre la incidencia de los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana, redactado por el Comité del Código aduanero, ha previsto que «en el caso de que se compren mercancías a una persona y se abone un canon o un derecho de licencia a otra, [...] puede considerarse dicho pago como una condición de venta de las mercancías [...]. Puede considerarse que el vendedor o una persona relacionada con él exige que el comprador haga dicho pago cuando, por ejemplo, en un grupo multinacional se compren mercancías a un miembro del grupo y se exija que el pago del canon se efectúe a otro miembro del mismo grupo. Lo mismo sucede si el comprador es titular de una licencia del perceptor, y este perceptor controla las condiciones de la venta».

71. A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 32, apartado 1, letra c), del Código aduanero y el artículo 160 del Reglamento n.º 2454/93 deben interpretarse en el sentido de que los cánones o los derechos de licencia constituyen una «condición de la venta» de las mercancías objeto de valoración cuando el pago de dichos cánones o derechos de licencia lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, dentro de un mismo grupo de sociedades, y es a esa misma empresa a quien se hace el pago."

De lo expuesto resulta que para que el pago del canon sea considerado una condición de venta de la mercancía importada es necesario determinar si el comprador hubiera podido adquirir la misma sin realizar el pago del canon a un tercero.

Situándonos en el caso concreto, la interesada sostiene que el pago del canon no constituye una condición de venta de la mercancía puesto que la misma goza de libertad para la elección de los proveedores y que el licenciante no ejerce un control sobre el fabricante que vaya más allá de un mero control de calidad.

Frente a ello la Inspección defiende que de la documentación aportada al expediente se deduce que sin el pago del canon por el licenciario no podría realizarse la venta de los productos importados.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, del contenido del contrato de licencia suscrito por la interesada, es patente el control del proceso de fabricación y del fabricante así como del proceso de comercialización y venta por parte del titular de la licencia. Este control no es un mero control de calidad del producto, sino un control que comienza con la propia fabricación del producto y continúa en las demás fases hasta su venta.

Así, deben destacarse los siguientes elementos extraídos de las cláusulas del citado contrato que, en opinión de este Tribunal, implican que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante o el proceso de fabricación:

- De acuerdo con la cláusula 3, la entidad cedente concede al licenciario el derecho no exclusivo para "(...) diseñar, crear

De acuerdo con la cláusula 9, la entidad licenciataria concede al licenciante el derecho no exclusivo para (...) diseñar, crear, fabricar o aprovisionar, y vender (...) los artículos a que se refiere el mismo.

- La cláusula 9 contiene todas las aprobaciones previas a que está sometido el proceso de producción, distribución y venta de los productos licenciados, estableciendo en este particular:

"9.1 Antes de la producción comercial de cualquier Producto, el Distribuidor presentará para la revisión y aprobación por escrito de QR, todos los conceptos, todos los materiales gráficos preliminares y propuestas de definitivos, y todos los modelos en 3 dimensiones que vayan a aparecer sobre o en las SKU (referencias) del Producto y un Formulario de Especificaciones Técnicas en el formulario de trabajo vigente en ese momento utilizado por el Distribuidor en Europa. QR podrá aprobar o rechazar estos conceptos, materiales gráficos y modelos y Especificaciones Técnicas, a su absoluta discreción, y el SKU no aprobado así por escrito se considerará no licenciado y no podrá ser fabricado ni vendido. Si se aprueba, el Distribuidor podrá proceder a la fase de preproducción.

9.2 El Distribuidor deberá presentar a QR para la aprobación por escrito de QR una muestra de preproducción de cada estilo individual por color de cada Producto. QR podrá aprobar o rechazar esa muestra de preproducción a su absoluta discreción, y el SKU no aprobado así por escrito se considerará no licenciado y no podrá ser fabricado ni vendido. Si se aprueba, el Distribuidor podrá proceder a la fase de producción.

9.3 Antes de vender un Producto a cualquier cliente, el Distribuidor se compromete a proporcionar a QR, a partir de la primera tirada de producción de cada proveedor de cada SKU de cada Producto, el número de Muestras con el embalaje establecido en el Anexo 1, que se ajustará a los conceptos, material gráfico, modelos y muestra de preproducción aprobados. Las Muestras se deberán enviar a las direcciones especificadas en el Artículo 26.6. QR podrá rechazar esa muestra de producción a causa de la calidad inaceptable del material gráfico o del Producto una vez fabricado, y tras dicho rechazo, ese SKU de un Producto se considerará no licenciado y no podrá ser vendido. No podrá realizarse ninguna modificación de una muestra de producción aprobada sin la previa aprobación por escrito de QR.

9.4.1 Todos los contenedores, embalajes, etiquetas, material de exposición, material promocional, catálogos, páginas web o referencias, y toda la publicidad, incluido, sin limitarse a ello, la publicidad en televisión y los comunicados de prensa, para los Productos deben presentarse a QR y recibir la aprobación escrita de QR antes de su explotación. El Distribuidor deberá obtener todas las aprobaciones necesarias en relación con la publicidad en prensa, radio, televisión o de cualquier otro tipo. (...)"

En lo que respecta a los fabricantes son tanto los fabricantes, proveedores, fábricas, granjas, provisionadores y otras instalaciones ya propias del Distribuidor, ya externas que diseñen, produzcan, procesen, finalicen, monten o empaqueten productos, componentes de productos, materiales promocionales y de embalaje y otros artículos relacionados con los productos que incorporen material licenciado o que monten un producto final incluyendo uno o más productos.

Para cada instalación que el Distribuidor desee usar para fabricar los productos y materiales promocionales y de embalaje, es necesaria una previa autorización de QR antes del inicio de la fabricación (puntos 10.1 ii) y iii), así como 10.2), existiendo países de aprovisionamiento o fabricación de productos, materiales promocionales y de embalaje y componentes de estos, permitidos y prohibidos, atendiendo a una lista que se incluye en el Anexo 10, así como personas "prohibidas" es decir, con las que el Distribuidor no puede entablar relaciones comerciales.

En cuanto a la titularidad y obligaciones relativas a la propiedad industrial e intelectual en el punto 13 del contrato se indica que todos los productos, materiales de embalaje, publicidad y promoción relacionados deberán llevar un aviso adecuado de derechos de autor a nombre de QR, reconociendo el Distribuidor que los derechos de autor y demás derechos de propiedad en y sobre la propiedad industrial e intelectual son titularidad exclusiva de y reservada a QR y/o sus licenciantes. Estos derechos de propiedad incluyen (sin carácter exhaustivo) los derechos de autor y solicitudes de derechos de autor, patentes y solicitudes de patentes, patentes de diseño y solicitudes de patentes de diseño, secretos comerciales, marcas y solicitudes de marcas y otros derechos de propiedad industrial e intelectual relacionados con el material licenciado, las marcas y elementos de diseño utilizados en los productos o en relación con ellos. La titularidad de todos aquellos nuevos materiales que incorporen la propiedad industrial e intelectual o variaciones de esta creados por o para el Distribuidor será cedida al licenciante, y si un tercero hiciera alguna contribución a la creación de materiales nuevos incluidos en la definición de propiedad industrial e intelectual, el Distribuidor debe obtener de ese tercero una cesión íntegra de derechos en favor de QR. Todos los usos de las marcas de QR por el Distribuidor redundarán en beneficio de QR, debiendo seguir las instrucciones de esta última para el uso adecuado de las marcas.

Pues bien, de todas estas circunstancias se deriva, a juicio de este Tribunal, que aunque se dice que la entidad licenciataria puede elegir libremente a los fabricantes, de facto no sucede así, pues dadas las condiciones que los fabricantes han de cumplir, las impuestas por la licenciante a la licenciataria, no puede entenderse que exista tal libertad.

El contenido de las cláusulas del contrato de licencia pone de manifiesto que existe un control por parte del licenciador sobre la fabricación y, por tanto, que el pago del canon es condición para la venta de las mercancías.

Se ha de tener en cuenta que la nueva regulación que de los cánones se hace en el Reglamento de Ejecución pone el acento en la circunstancia de que la mercancía no pudiera ser adquirida sin el pago de los cánones, lo cual resulta evidente en el caso que nos ocupa en el que del contenido del contrato se deriva claramente que dado que las mercancías importadas incorporan las marcas autorizadas por la licenciante dicha importación no podría hacerse sin el pago del canon.

Aun cuando la interesada manifiesta que no se ha producido ningún cambio en la normativa, como ya ha señalado este Tribunal en numerosas ocasiones, entre otras en sus resoluciones 00/2278/2020 y 00/3393/2022, ambas de 19 de julio de 2023, o en la resolución 00/1284/2024, de 19 de junio de 2025, lo cierto es que dicha modificación sí se ha producido puesto que la citada previsión (las mercancías no pueden venderse al comprador o ser adquiridas por él, sin el pago de los cánones o derechos de licencia a un licenciante) ya no constituye un criterio interpretativo no vinculante sino que está contemplada en un Reglamento cuyas disposiciones son de aplicación directa.

Además, el citado cambio normativo es coherente con la jurisprudencia del TJUE anteriormente reproducida en la que se deja absolutamente claro que lo importante a la hora de adicionar el canon es si la venta de las mercancías podría realizarse sin el pago del canon.

Así se indica en la sentencia *Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya "Mitnitsi"*, de 9 de julio de 2020, cuyo apartado 69 señala:

"En cuanto a los hechos, mencionados por el tribunal remitente, de que, según las afirmaciones de los vendedores, el precio de las mercancías importadas no dependía del pago de los cánones controvertidos en el litigio principal y el licenciante no dirigía o limitaba sus actividades operativas, esos hechos no pueden excluir, por sí mismos, que el pago de dichos cánones constituyera una condición de venta. La única cuestión determinante es si, teniendo en cuenta todos los factores pertinentes, en defecto de ese pago, se habrían celebrado o no los contratos de compraventa en la

forma elegida y, por consiguiente, se habría efectuado o no la entrega de las mercancías."

Por todo ello, entiende este Tribunal que se cumple el primero de los requisitos cuestionados por **XZ**, puesto que como se ha expuesto el pago del canon constituye una condición de venta de las mercancías.

Es consciente este Tribunal que esta decisión contradice lo señalado en la resolución dictada en fecha 23 de abril de 2019 en relación con las liquidaciones practicadas por el mismo concepto respecto a los ejercicios 2013 y 2014 en la que se consideró que no se cumplían las condiciones para la adición del canon, sin embargo, se ha de dejar constancia de que en dicho momento la normativa aplicable era distinta (las liquidaciones se efectuaron bajo la vigencia del Código Aduanero Comunitario, en el que no se regulaba la condición de venta en los términos señalados anteriormente) como también lo eran los criterios jurisprudenciales, por lo se considera que no existe limitación alguna en el enjuiciamiento de los hechos que ha de realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente y la jurisprudencia aplicable actualmente en la materia.

SEXTO.- Por otra parte, se ha de dejar constancia de que, en contra de lo señalado por la interesada, la Inspección sí justifica en su acuerdo de liquidación la concurrencia del precitado requisito por lo que en ningún caso puede entenderse que la inclusión del canon se haya realizado sin justificación jurídica por parte del órgano liquidador.

Señala el acuerdo de liquidación en su página 38 y ss, lo que sigue:

"Examinada la documentación aportada al expediente, y el clausulado del contrato de licencia, es patente el control del proceso de fabricación y del fabricante, así como del proceso de comercialización y venta, por parte del titular de la licencia. Este control no es un simple control de calidad del producto, sino que comienza con la propia fabricación y continúa en las demás fases, hasta su venta.

*Si bien el acuerdo de licencia no impone quien ha de ser el fabricante, este debe ser aprobado previamente por **QR**: de acuerdo con el clausulado, la licenciante verificará la información suministrada por las instalaciones que vayan a fabricar los productos con licencia (obras creativas, marcas comerciales y elementos de diseño **QR**) y determinará si pueden producirlos a no. Las instalaciones se definen en el acuerdo como cualquiera de los fabricantes, vendedores, proveedores y otras instalaciones del licenciario o de terceros que diseñen, produzcan, procesen, terminen, ensamblen o empaqueten productos bajo licencia, componentes de productos, materiales promocionales y de embalaje y otros artículos relacionados con los productos que incorporen material licenciado o que monten un producto final incluyendo uno o más productos o artículos relacionados con éstos. Las instalaciones autorizadas habrán de trabajar con sujeción al código de conducta de **QR** para fabricantes u otro código si así lo acuerda a la titular de la licencia.*

*El licenciante se reserva el derecho de visitar las instalaciones del fabricante sin previo aviso y revocar cualquier autorización previa de la instalación, momento a partir del cual no podrá ser usada por el licenciario. Además, **QR** exige al licenciario la remisión para su aprobación previa y a su absoluta discreción de muestras de producto, materiales utilizados, material de embalaje, de promoción y de publicidad, en cualquier fase de preproducción, fabricación o distribución de los productos licenciados. El contrato incluso prevé la posibilidad de que los fabricantes se relacionen directamente con el licenciador para solicitar las oportunas aprobaciones sin mediación del licenciario.*

Existen, asimismo, países de aprovisionamiento o fabricación de productos, materiales promocionales y de embalaje y componentes de estos, permitidos y prohibidos, atendiendo a una lista que se incluye en el Anexo 10, así como personas con las que el distribuidor no puede entablar relaciones comerciales.

*En cuanto a la titularidad y obligaciones relativas a la propiedad industrial e intelectual en el acuerdo de licencia se indica que todos los productos, materiales de embalaje, publicidad y promoción relacionados deberán llevar un aviso adecuado de derechos de autor a nombre de **QR**, reconociendo el distribuidor que los derechos de autor y demás derechos de propiedad en y sobre la propiedad industrial e intelectual son titularidad exclusiva de y reservada a **QR** y/o sus licenciarios. Estos derechos de propiedad incluyen (sin carácter exhaustivo) los derechos de autor y solicitudes de derechos de autor, patentes y solicitudes de patentes, patentes de diseño y solicitudes de patentes de diseño, secretos comerciales, marcas y solicitudes de marcas y otros derechos de propiedad industrial e intelectual relacionados con el material licenciado, las marcas y elementos de diseño utilizados en los productos o en relación con ellos.*

*La titularidad de todos aquellos nuevos materiales que incorporen la propiedad industrial e intelectual o variaciones de esta creados por o para el distribuidor será cedida al licenciante, y si un tercero hiciera alguna contribución a la creación de materiales nuevos incluidos en la definición de propiedad industrial e intelectual, el distribuidor debe obtener de ese tercero una cesión íntegra de derechos en favor de **QR**. Todos los usos de las marcas de **QR** redundarán en beneficio de **QR**, debiendo seguir las instrucciones de esta última para el uso adecuado de las marcas.*

*A todo esto, se añade que la falta de pago de los cánones devengados es una causa de rescisión del contrato, momento a partir del cual no estaría permitido el uso de los derechos de propiedad industrial e intelectual para la fabricación de los productos licenciados, siendo la consecuencia directa que los productos no podrían ser adquiridos por el comprador/licenciario, ni posteriormente vendidos por este en caso de impago de los derechos de licencia. De incumplirse este requisito por el comprador, este no podría, dentro del marco de la legalidad, ni adquirir, ni mucho menos, vender productos sin el pago del canon correspondiente. Y en este sentido el licenciante indica en el contrato que podrá facilitar información a aduanas y funcionarios competentes de todo el mundo, para que presten su asistencia en la lucha para la identificación de los usuarios no autorizados para usar la propiedad intelectual o industrial de **QR**.*

Finalmente, el licenciario, conforme a lo estipulado en el contrato, queda obligado a destruir los moldes y utillajes utilizados en la fabricación de dichos productos, al finalizar el contrato.

Así pues, aunque la entidad indica que la licenciaria puede elegir libremente a los fabricantes, de facto no sucede así, ya que atendiendo a las condiciones que deben cumplir los fabricantes, impuestas por la licenciante a la licenciaria, no puede entenderse que exista tal libertad.

El contenido de las cláusulas del contrato de licencia pone de manifiesto que existe un control por parte del licenciador sobre la fabricación y, por tanto, que el pago del canon es condición para la venta de las mercancías".

En conclusión, debe entenderse acreditado en el caso que nos ocupa el segundo de los requisitos necesarios para la adición del canon, esto es, que el pago del mismo constituya una condición de venta de las mercancías, por lo que procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere al siguiente de los requisitos controvertidos, señala la reclamante que el pago del canon no está relacionado con la importación de la mercancía puesto que el importe del canon se fija en relación con las ventas de los productos licenciados, con independencia de que dichos productos hayan sido importados o no.

Frente a ello la Inspección considera que el hecho de que los productos importados incorporen los diseños y la marca comercial

por los que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías.

Como ya se ha señalado en el fundamento de derecho cuarto la sentencia del Tribunal Supremo que deniega la extensión de efectos de la sentencia invocada por la reclamante, pone de manifiesto un hecho relevante para la resolución de la cuestión que se plantea y es que el Alto Tribunal destaca que la propia Audiencia Nacional tras dictar diversas sentencias estimatorias había modificado su criterio en relación con la procedencia de la adición de los cánones al valor en aduana.

Así, el Tribunal Supremo cita, entre otras, la sentencia de ... de ... de 2017 (rec. .../2017) en la que se dilucida si es correcto incrementar el valor en aduana de mercancías importadas por una entidad que ha firmado un contrato de licencia también con **QR** en los mismos términos que el suscrito con **XZ**.

En esta sentencia, sobre la existencia de relación entre el pago del canon o derecho de licencia y las mercancías importadas, el Supremo indica lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Como acertadamente dice el TEAC en la resolución recurrida, efectivamente se cumplen las dos primeras condiciones. En primer lugar, el importe del canon no puede estar incluido en el precio de las mercancías puesto que se determina y liquida con posterioridad a la importación, en el momento en que se comercializa el producto importado.

Asimismo, el canon está relacionado con la mercancía importada puesto que se importaron artículos de ropa, zapatos y otros, que ostentan las marcas comerciales previstas en los acuerdos de licencia suscritos entre la reclamante y los licenciadores, y es precisamente por el derecho a utilizar estas marcas en los "productos autorizados" fabricados por un tercero por lo que, se dice, que la reclamante está obligada a satisfacer, conforme a los términos de los respectivos contratos, el correspondiente canon a las entidades licenciadoras.

Asimismo, se ha de destacar que los productos despachados de importación son comercializados tal y como fueron importados. Es decir, no se trata de un supuesto en el que se importan determinados componentes de un producto que luego es terminado en España o en otro Estado miembro utilizando los bienes importados, pues en este caso se podría entender que no existiese relación entre las mercancías importadas (meros componentes) y la licencia que se refiere al producto final."

Es decir, que la relación queda establecida por la importación de los artículos de ropa, zapatos y otros que ostentan la marca comercial de **QR**, y precisamente por el derecho a utilizar la marca en los productos es por lo que la entidad está obligada a satisfacer el pago del canon.

Como bien señala el acuerdo de liquidación, para esclarecer si un canon está relacionado con las mercancías la cuestión clave consiste en determinar, no cómo se calcula el canon, sino qué recibe el licenciatario en contraprestación por el pago, siendo en el caso de **XZ** la posibilidad de incorporar a ciertos productos ya sean fabricados por el licenciatario o cuya fabricación se haga para él, los personajes, representaciones de estos o elementos de escenas de fotogramas de **QR**, las marcas comerciales (palabras, nombres, diseños, logotipos, enseñas, símbolos, imagen comercial o envoltorios, etc), así como los elementos de diseño, que integran la propiedad industrial e intelectual del licenciante, y la de venta posterior de dichos productos directamente o a través de franquiciados. Este reconocimiento de la importancia vital de los personajes y material propio de **QR** y la asociación de su nombre con ellos se realiza en el punto 3.4 del contrato, aspecto se explicita expresamente y de ahí el compromiso del licenciatario de no fabricar ni distribuir productos que incorporen materiales o reproducciones que puedan ser confusamente similares a la propiedad industrial e intelectual del licenciante.

En relación con este requisito, el anteriormente transcrito artículo 136 del Reglamento indica en su apartado primero que el método de cálculo de los cánones no es el factor decisivo, estableciendo en el apartado segundo una presunción *iuris tantum* en caso de que el método de cálculo se base en el precio de las mercancías importadas. No obstante, lo habitual es que el importe de los cánones se fije en función de las ventas, realidad que viene a ser reconocida por el Comité del Código Aduanero- Sección de Valor en Aduana, en los apartados 3 y 8 del Comentario 3: *"generalmente, el pago de los cánones y derechos de licencia se realiza con vencimientos periódicos (mensuales, trimestrales, anuales...). También se pueden hacer efectivos mediante el pago de un tanto alzado único, o de un tanto alzado inicial (llamado generalmente "derecho de divulgación") seguido de pagos periódicos. El cálculo de estos plazos se realiza por regla general como porcentaje del producto de la venta de los productos objeto de licencia"(...)*.

"A la hora de determinar si las mercancías que se han de valorar tienen un canon, la cuestión fundamental no consiste en saber cómo calcularlo, sino por qué se paga, es decir, lo que el titular de la licencia o licenciador recibe como contrapartida."

Por su parte el apartado 3 del artículo 136 establece la necesidad de efectuar un ajuste adecuado cuando los cánones o derechos de licencia se relacionan en parte con las mercancías y en parte con otros componentes o elementos constitutivos incorporados a las mercancías después de su importación o con prestaciones o servicios posteriores a la importación.

De acuerdo con lo dispuesto el acuerdo de liquidación, la Inspección a la hora de calcular el incremento de valor en aduana ha efectuado un reparto proporcional del importe total de los cánones satisfechos a **QR** durante entre el valor de las mercancías importadas y afectadas por el canon durante dicho ejercicio y el valor total de las ventas durante el mismo de los productos por los que se paga el canon partiendo de los datos facilitados por **XZ**.

Por todo lo anterior, se puede concluir que el pago del canon está relacionado con la mercancía importada, puesto que como bien señala la Inspección la relación queda establecida, no por la magnitud utilizada para cuantificar su importe, sino por lo que **XZ** recibe como contrapartida por dicho pago, que es la utilización de la propiedad intelectual e industrial de **QR** para diseñar, crear, fabricar o aprovisionarse de productos que posteriormente son importados y vendidos por **XZ**.

Debiendo desestimarse también las alegaciones de la reclamante en este punto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.