

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 9 DE JULIO DE 2020 (SALA SÉPTIMA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-76/19

Partes: Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya Mitsini y Curtis Balkan EOOD

Síntesis: Código Aduanero Comunitario—Determinación del valor en aduana—Ajuste-Incorporación de cánones relativos a las mercancías objeto de valoración—Cánones pagados por el comprador a su sociedad matriz como contrapartida de la transmisión de los conocimientos técnicos necesarios para fabricar productos acabados—Mercancías adquiridas a terceros y que constituyen componentes que se incorporan a los productos licenciados

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto tiene por objeto un litigio entre las autoridades aduaneras búlgaras y una sociedad mercantil residente de Bulgaria (Curtis Balkan) en relación con la toma en consideración de los cánones pagados por tal entidad a su sociedad matriz estadounidense (Curtis USA) para determinar el valor en aduana de mercancías importadas adquiridas a proveedores terceros. Las relaciones entre ambas compañías se regían por dos contratos, por un lado, uno firmado en 1996 que regulaba el derecho de uso de una patente, y, por otro lado, un segundo contrato de 2002 relativo a prestación de servicios de gestión. El contrato de licencia de patente autorizaba a la filial búlgara a fabricar y vender una serie de componentes para automóviles, habiéndose pactado una contraprestación fijada en un 10% de las ventas netas de los productos fabricados bajo tal licencia. Las autoridades aduaneras búlgaras, en el marco de una inspección, comprobaron que Curtis Balkan importaba mercancías destinadas a la fabricación de los componentes respecto de los que se utiliza la patente licenciada por su matriz americana, sin que se hubieran incluido en el valor en aduanas de tal mercancía

importada los cánones pagados a la referida licenciante. Las autoridades aduaneras búlgaras consideraron que procedía incluir tales cánones en el valor en aduana de las mercancías importadas en territorio aduanero comunitario, en la medida en que la matriz Curtis USA controlaba toda la cadena de producción, incluyendo la negociación y adquisición centralizada de los componentes para la fabricación hasta la venta de los productos acabados. La entidad Curtis Balkan se opuso a tal regularización aduanera a través de varios recursos que fueron desestimados, hasta que el tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofía estimó su pretensión. Sin embargo, tal sentencia fue impugnada a través de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Bulgaria que planteó una serie de cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre la interpretación de los arts. 157, 158 y 160 del Reglamento de Aplicación del antiguo (y ya derogado) Código Aduanero Comunitario (Reglamento UE n°2454/1993), respecto de los condicionantes para poder realizar un ajuste valorativo que incorpore al mismo los cánones pagados por el importador que constituyan un condición de venta de las mercancías importadas.

2. Comentario

El TJUE respondió a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Bulgaria trayendo a colación, en primer lugar, su doctrina y principios en materia de valoración aduanera con arreglo al CAC (Código Aduanero Comunitario de 1992). A este respecto, puso de relieve cómo el valor en aduana debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de la mercancía que tienen valor económico (STJUE en el asunto *GE Healthcare*, C-173/15). El art.32 del antiguo CAC de 1992 establecía que forman parte del valor en aduana de las mercancías importadas 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 venta» de dichas mercancías, en la medida en que tales cánones no estén ya incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar. Tales cánones incluyen los pagos por el uso de derechos de fabricación de la mercancía importada, por la venta para la exportación o por la utilización o la reventa de la mercancía. Ahora bien, tal y como establece el art.157 del Reglamento de aplicación del antiguo CAC, aplicable al caso *ratione temporis*, para poder incorporar vía ajuste valorativo los cánones al valor en aduana de las mercancías deben concurrir tres requisitos acumulativos: a) que los cánones no estén incluidos ya en el precio efectivamente pagado o por pagar; b) que tales cánones estén relacionados con la mercancía; y c) que el comprador esté obligado a pagar esos cánones como condición de venta de la mercancía objeto de valoración.

El TJUE consideró cumplido el primer requisito, en tanto que respecto del segundo condicionante acudió a la regulación del art.161 del Reglamento de aplicación del antiguo CAC, interpretado a la luz de los comentarios elaborados por el Comité del Código Aduanero, señalando que éstos, aunque carecen de fuerza vinculante, constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del CAC por las autoridades aduaneras y en tal sentido pueden considerarse elementos válidos para la interpretación del mismo (STJUE en el

asunto *GE Healthcare*, C-173/15). Los comentarios del referido Comité sobre la incidencia de los cánones y derechos de licencia en el valor en aduana, indican que tales cánones deben incluirse cuando los conocimientos técnicos licenciados se apliquen a mercancías importadas, en tanto que no deben tomarse en consideración cuando los cánones retribuyan prestaciones de servicios como la formación del personal del licenciatario en la fabricación del producto licenciado o la asistencia técnica en materia de gestión, administración, comercialización o contabilidad. En todo caso, razona el Tribunal, debe existir una relación suficientemente estrecha entre los cánones pagados y la mercancía importada. Tal relación existe cuando los conocimientos técnicos transmitidos en virtud del contrato de licencia sean necesarios para fabricar la mercancía importada. En este sentido, constituye una indicación al respecto el hecho de que la mercancía haya sido diseñada específicamente para ser incorporada al producto licenciado sin que se haya contemplado otro uso razonable; en cambio si los conocimientos técnicos solo son necesarios para terminar los productos objeto de licencia, puede concluirse que no existe relación suficientemente estrecha. El TJUE no se pronunció sobre la concurrencia de este requisito en el caso de autos, remitiendo al tribunal nacional la verificación del mismo a la luz de todos los hechos y circunstancias.

En lo que atañe a la cuantificación del ajuste, el Tribunal de Justicia advierte que allí donde los cánones se relacionen únicamente con una parte de las mercancías importadas, sólo podrá efectuarse un reparto adecuado sobre la base de datos objetivos y cuantificables, de acuerdo con la nota interpretativa al art. 32.2 del antiguo CAC que figura en el anexo del reglamento de aplicación. El hecho de que los cánones sean pagados por el licenciatario a un sujeto que no sea el vendedor de las mercancías no impide la realización de estos ajustes valorativos.

En relación con el tercer condicionante cuya concurrencia es necesaria para que una autoridad aduanera pueda realizar un ajuste que determine la inclusión de los cánones en los términos indicados, el Tribunal de Justicia volvió a traer a colación su doctrina en el asunto *GE Healthcare*; en concreto, se puso de relieve cómo la condición de venta de las mercancías 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 es de tal importancia para el vendedor que, de no efectuarse, este último no realizaría la venta. A fin de determinar la concurrencia de la condición de venta se considera relevante, en un caso donde el vendedor de la mercancía es distinto del licenciante, si la persona vinculada al vendedor está en condiciones de asegurarse que la importación de las mercancías está condicionada a que se le abonen los cánones. Tal vinculación se determina a partir de un control directo o indirecto de una persona sobre la otra, a partir de elementos de hecho o de derecho, que permitan imponerle limitaciones y orientaciones. Tal circunstancia deberá verificarse por el tribunal nacional, con respecto a la entidad Curtis USA y los vendedores de las mercancías a Curtis Balkan. No obstante, el Tribunal parece reconocer que de las declaraciones realizadas por los vendedores no se deduce la existencia de tal conexión, relación de subordinación o control. Ahora bien, el TJUE dejó abierta esta cuestión de la condición de venta al permitir la concurrencia de este requisito si se determinara a la luz de todos los factores pertinentes que, en defecto del

pago de los cánones, no se habría celebrado el contrato de compraventa de mercancías importadas y, por consiguiente, no se habría efectuado su entrega. En este sentido, la determinación de la concurrencia del pago de los cánones como condición de venta de las mercancías resulta una cuestión fáctica que debe analizarse caso a caso considerando todas las circunstancias presentes en el mismo, sin que pueda presumirse por la administración tal condición a partir de la existencia de un entramado de contratos intragrupo y con entidades independientes de los que no se deduce tal condicionante (véase en este sentido la importante sentencia del *US Court of International Trade* («CIT», tribunal competente en materia de litigios aduaneros) en el caso *Trimil* en relación con la distribución de productos Armani en EE.UU.; *Trimil vs. US*, Slip Op 19-161 (Dec. 17, 2019)). En este mismo orden de cosas, cabe mencionar la sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 2020 en el caso *5th Avenue Products Trading* (C-775/19), que interpretó el art.29 del CAC en el sentido de que los pagos realizados por un vendedor al comprador de mercancías objeto de importación en contraprestación del derecho exclusivo de distribución de productos en un mercado durante un determinado período deben incluirse en el valor de tales mercancías.

Finalmente cabe apuntar cómo esta doctrina resulta igualmente relevante para la interpretación del actual Código Aduanero de la UE, toda vez que recoge disposiciones similares (art.70 CAU); de hecho, la cuestión de la valoración en aduana de las mercancías importadas mediando pagos por licencias de propiedad industrial e intelectual entre las distintas entidades vinculadas o no que participan en las operaciones presentará mayor relevancia en el marco del CAU, toda vez que la regulación recogida en el mismo expande el ámbito de aplicación de la regla de la condición de venta desde la perspectiva del adquirente de las mercancías allí donde el licenciante puede imponer el pago de los royalties como condición de venta de las mismas.