



Mateo Amico Anaya^(*)

Incidencia de las **regalías** en el valor en **aduanas**

“EL ANÁLISIS RELATIVO AL CUMPLIMIENTO DE ESTOS CUATRO REQUISITOS VARIARÁ EN FUNCIÓN A SI EL PROVEEDOR DE LOS PRODUCTOS Y EL TITULAR DE LA LICENCIA SON LA MISMA PERSONA; SI SON DISTINTAS PERSONAS, PERO ESTÁN VINCULADOS O RELACIONADOS; O SI SON PERSONAS DISTINTAS, ESTO ES NO VINCULADAS NI RELACIONADAS”.

Siendo que una serie de empresas pagan cánones o derechos de licencia (regalías) por el uso de las marcas de los productos que importan, tiene singular importancia diferenciar claramente aquellos casos en los que tales regalías deben sumarse al valor facturado, a los efectos de liquidar los correspondientes derechos aduaneros, de aquellos otros en los que, a pesar de estar obligado el importador a pagar regalías por el uso de la marca del producto que importa, tales regalías no llegan a tener incidencia en su valor en aduanas y, por tanto, no corresponde sumarlas a los valores expresados en las facturas del proveedor del exterior.

El marco legal para el análisis de esta cuestión es el “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, incorporado a la legislación nacional mediante Decreto Supremo 186-99-EF.

El artículo 1 del Acuerdo estipula que “El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, *el precio realmente pagado o por pagar*, por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación en el país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 (...)”. A su vez, el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC establece que, para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, entre otros, “Los cánones y derechos de licencia (regalías) relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Derecho Mercantil del Centro de Estudios Tributarios y Empresariales, Madrid, España. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano, Abogados. Experto en aduanas y comercio exterior.

Incidencia de las regalías en el valor en aduanas

cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar”.

Como se puede advertir, para que los cánones y derechos de licencia (regalías) sean añadidos al precio realmente pagado o por pagar, deberán concurrir los siguientes requisitos: (i) que estén relacionados con las mercancías objeto de valoración; (ii) que sean pagados directa o indirectamente por el comprador; (iii) que constituyan una condición de venta de dichas mercancías; y, (iv) que no estén ya incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías que importan.

Teniendo en consideración que los requisitos antes mencionados deben ser concurrentes, será preciso que todos ellos se cumplan para que las regalías pagadas al Licenciante de la marca se deban adicionar al valor facturado por el proveedor y aplicar así los correspondientes derechos de importación sobre tal valor ajustado. Ello viene a significar que basta que alguno de esos requisitos o condiciones no se cumpla para que entonces los pagos efectuados por concepto de regalías no tengan que ser tenidos en cuenta para la determinación del valor en Aduana.

El análisis relativo al cumplimiento de estos cuatro requisitos variará en función a si el proveedor de los productos y el titular de la licencia son la misma persona; si son distintas personas, pero están vinculados o relacionados; o si son personas distintas, esto es no vinculadas ni relacionadas.

Comencemos el análisis considerando esta última situación -la del proveedor no vinculado ni relacionado con el Licenciante- y veamos en qué medida concurren o no estos requisitos.

1. Primer requisito: Relación entre las regalías pactadas y las mercancías objeto de valoración (las que importan con las marcas de sus Licenciantes)

El Acuerdo del Valor de la OMC no da pautas para establecer en qué casos las regalías pactadas se encuentran “relacionadas” con las mercancías objeto de valoración. Por ello, resulta pertinente recurrir al significado de esta palabra conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española; “relación” significa “conexión o correspondencia de una cosa

“(…) (ES) IMPROCEDENTE ADICIONAR LAS REGALÍAS AL VALOR EN ADUANA CUANDO QUIEN VENDE LAS MERCANCÍAS NO GUARDA NINGÚN TIPO DE VÍNCULO CON EL LICENCIANTE Y ES, POR CONSIGUIENTE, AJENO AL TEMA DE LAS REGALÍAS”.

con otra”. “Conexión”, a su vez, significa “enlace, atadura, trabazón, concatenación de una cosa con otra; acción y efecto de conectar o conectarse”. Y “corresponder” significa “tener proporción una cosa con otra; tener relación”.

Entonces, las regalías serán susceptibles de adicionarse al valor en aduana en tanto estén *directamente relacionadas* (bajo el esquema de una relación, conexión o correspondencia) con las mercancías importadas que son objeto de valoración.

En el presente caso sí existiría relación entre las regalías pactadas y las mercancías objeto de valoración, habida cuenta que estas últimas -al estar identificadas con las marcas Licenciadas- son las generadoras de las regalías.

2. Segundo requisito: Pago directo o indirecto efectuado por el comprador

El tema a considerar, con relación a este requisito, es si el comprador paga las regalías directamente al proveedor o, en todo caso, en forma indirecta. De ser esto último, el pago tendría que entenderse con alguien necesariamente vinculado al proveedor, sea porque el proveedor exige que le sea abonada la regalía al Licenciante (con quien está vinculado) o porque ese Licenciante



Mateo Amico Anaya

(vinculado al proveedor) exige ese pago como requisito para instruirlo a fin de que proceda a suministrar las mercancías al comprador/importador.

El Procedimiento de “Valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” (Procedimiento INTA-PE.01.10a aprobado por Resolución de Superintendencia No. 038-2010/SUNAT/A), en su Rubro X (“Definiciones”), establece que se entenderá por *pagos directos*: “Los pagos que el comprador hace al vendedor como condición de la venta de las mercancías y se encuentran indicadas en la factura comercial, comprobante de pago u otro documento”. Si el comprador no paga las regalías al vendedor, como es el caso que se analiza, definitivamente habría que descartar la existencia de “pagos directos”.

En relación a los *pagos indirectos*, éstos son definidos por la norma señalada en el párrafo anterior como “Los pagos que el comprador hace a una persona distinta del vendedor, en beneficio de este último, para satisfacer una obligación contraída por el vendedor, como condición de la venta de las mercancías”. De ello se desprende que, tratándose de pagos indirectos, solo se podrá considerar cumplido este requisito en la medida en que las regalías pagadas al Licenciante generen un beneficio o provecho al vendedor de las mercancías.

En el caso que analizamos no existe un pago indirecto, pues las regalías que paga el importador al Licenciante no benefician de modo alguno al fabricante/vendedor, siendo precisamente por ello que tal vendedor no condiciona el suministro de los productos al previo cumplimiento de pago de una licencia que le resulta ajena.

3. Tercer requisito: La “condición de venta”

Conforme señala el artículo 8 numeral 1 literal c del Acuerdo de Valor de la OMC, los pagos por regalías serán adicionados al valor de las mercancías importadas cuando constituyan una condición de la venta de éstas.

La “condición de venta” a la que alude el Acuerdo de Valor de la OMC, sólo puede ser analizada y entendida desde el punto de vista del vendedor. Como se puede advertir, ésta solo puede ser impuesta por el vendedor o, en todo caso, por una persona vinculada a él.

Esto ha sido corroborado por el artículo 26 del Anexo de la Resolución 846 de la CAN, que establece (a los efectos del ajuste del precio realmente pagado o por pagar) que “Cuando el Comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, la condición de que esté relacionado con la mercancía que se valora y que constituya una condición de venta de dicha mercancía, sólo se considerará cumplida, si el Vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al Comprador que efectúe dicho pago”.

La “condición de venta”, consiguientemente, solo puede darse en la medida en la que quien la imponga sea el vendedor o una persona vinculada a él.

De otro lado, tampoco nos halláramos ante una *condición tácita de venta*. Efectivamente, el Artículo 31 del Reglamento de Valoración en Aduanas de la OMC (incorporado mediante Decreto Supremo 009-2004-EF) ha previsto que la condición de la venta puede estar estipulada de manera expresa en el contrato o *de forma tácita*. Esto último cuando se desprenda del análisis de las obligaciones que asumen las partes entre sí al momento de celebrar el contrato o en su ejecución, así como del análisis de las obligaciones que asumen las partes frente a terceros que tengan interés en dicha transacción. Y pensamos que no puede haber condición tácita por el hecho de que el Vendedor -al no estar vinculado al Licenciante y, consiguientemente, ser ajeno al tema de las regalías- no solo no puede incluir una condición de tal naturaleza en el contrato, sino que tampoco podría pretender imponerla en la ejecución del mismo.

4. Cuarto requisito: Regalías no incluidas en el precio realmente pagado o por pagar

No obstante que este requisito puede

Incidencia de las regalías en el valor en aduanas

considerarse cumplido, es evidente que mal podrían aparecer incluidas las regalías en las facturas del vendedor, si se tiene en cuenta que tal vendedor no guarda ningún tipo de vínculo con el Licenciente, siendo por tanto absolutamente ajeno al tema de las regalías.

Tenemos así que en el caso analizado solo se cumplen dos de los cuatro requisitos que deben conjuntamente concurrir para adicionar las regalías al valor facturado por los proveedores. Consecuentemente, las regalías que paga un importador a favor de Licenciantes que no tengan vínculo o relación con los proveedores no pueden incidir en la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Tiene singular importancia tener en cuenta -como complemento de lo anterior, y como reafirmación de la improcedencia de adicionar a los valores facturados el de las regalías que se pagan a Licenciantes que no están vinculados o relacionados con el o los proveedores- que el Comité Técnico de Valoración Aduanera (creado por el artículo 18 del Acuerdo de Valoración Acuerdo del Valor de la OMC) ha emitido la Opinión Consultiva 4.8., en la que se analiza un supuesto fáctico idéntico al de las operaciones que son objeto de consulta.

Al respecto, y antes de referirnos en forma concreta a la mencionada Opinión Consultiva, es de indicar que mediante el Decreto Supremo 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo 098-2002-EF, el Gobierno Peruano ha incorporado a la legislación nacional “los instrumentos” del Comité Técnico de Valoración en Aduana, dentro de los cuales se encuentran las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios dictados o efectuados por dicho Comité, con no otra finalidad que la de brindar el mayor número posible de pautas o elementos de referencia que posibiliten la mejor y más adecuada aplicación de las Normas de Valoración de Mercancías.

Es más, constituye práctica frecuente, tanto de la Administración Aduanera como del Tribunal Fiscal, sustentar sus decisiones en este tipo de lineamientos (máxime si éstos han sido incorporados a la legislación nacional), circunstancia que cobra mayor relevancia si tomamos en consideración que ambos organismos cuentan con la facultad de interpretar las normas tributarias conforme a lo dispuesto en la Norma VIII del Código Tributario (“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional

de Administración Tributaria – SUNAT – tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”).

El texto de la citada Opinión Consultiva 4.8 es el siguiente:

1. El Importador I concierta un acuerdo de licencia / canon con el titular de la licencia L, establecido en el país X, por el que I acepta pagar a L una cantidad fija de canon por cada par de zapatos provistos de la marca de éste, importada en el país de importación. El titular de la licencia L proporciona trabajos artísticos y diseños relacionados con la marca. El Importador I pacta otro acuerdo con el Fabricante M, en el país X, para la compra de zapatos provistos de la marca de L colocada sobre los zapatos por M y proporciona a M los trabajos artísticos suministrados por L. M no tiene concedida una licencia por L. En dicho contrato de venta no se estipula ningún pago de canon. El Fabricante, el Importador y el otorgante de la licencia no están vinculados.
2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente: el Importador tiene que pagar un canon por el derecho de utilizar la marca comercial. Esta obligación deriva de un contrato separado que no está relacionado con la venta de las mercancías para su exportación al país de importación. Aquellas se compran a un proveedor con arreglo a un contrato distinto, y el pago de un canon no constituye una condición de la venta de estas mercancías. Por consiguiente, en este caso, el canon no se añadirá al precio realmente pagado o por pagar.”

Nada más claro ni contundente, entonces, que esta Opinión Consultiva 4.8 para validar



Mateo Amico Anaya

nuestra conclusión, en el sentido de ser improcedente adicionar las regalías al valor en aduana cuando quien vende las mercancías no guarda ningún tipo de vínculo con el Licenciente y es, por consiguiente, ajeno al tema de las regalías.

Compartimos, en este sentido, la ilustrada opinión que sobre el tema deja de manifiesto el profesor Jorge Witker en su obra *Derecho Tributario Aduanero* (Universidad Nacional Autónoma de México, 1999), cuando señala que: “En cambio, los cánones y derechos de licencia que haya que pagar a una persona independiente del vendedor, y que estén relacionados con las mercancías, sólo se incluirán en el valor, si su pago constituye una condición de venta de las mercancías importadas, impuesta por el vendedor al comprador de dichas mercancías. Un ejemplo, servirá de ayuda para comprender esta situación.

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

Por cierto, la situación resulta absolutamente distinta cuando el Vendedor y el Licenciente son la misma persona o cuando el Vendedor está vinculado o relacionado al Licenciente, ya que es precisamente por tal razón que se le exigirá al comprador la acreditación del pago de las regalías como condición para suministrarle las mercancías. En tales casos, los cuatro requisitos a los que antes nos hemos referido se cumplen plenamente, correspondiendo por ello adicionar las regalías al valor facturado para establecer así el valor en aduanas sobre el cual corresponderá liquidar los correspondientes derechos arancelarios.