



MH-DGA-RES-0024-2025

DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, A LAS ONCE HORAS QUINCE MINUTOS DEL DÍA TRECE DE ENERO DEL AÑO DOS MIL VEINTICINCO.

Se procede a dictar **acto final** del Procedimiento Administrativo Ordinario seguido contra el importador **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886**, en su condición de obligado principal y contra el auxiliar de la función pública aduanera **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303**, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador en la nacionalización de las mercancías objeto del presente procedimiento realizadas mediante las **17 Declaraciones únicas Aduaneras** detalladas en el **resultando I** de la presente resolución durante el periodo comprendido del **01 de enero 2017 al 31 de diciembre del 2017**.

RESULTANDO

I- El importador **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886**, en su condición de obligado principal y el auxiliar de la función pública aduanera **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101-006303**, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador, procedieron a nacionalizar mercancías variadas correspondientes a productos como: Adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterías, selladores, entre otros, asociadas a los siguientes **17 Documentos Únicos Aduaneros (DUAS)**:

#	DUA	Fecha Aceptación
1	2-2017-7949	31/1/2017
2	2-2017-13907	21/2/2017
3	3-2017-1880	9/1/2017
4	3-2017-1884	9/1/2017
5	3-2017-2714	11/1/2017
6	3-2017-2781	11/1/2017
7	3-2017-2789	11/1/2017
8	3-2017-3040	11/1/2017



9	3-2017-3042	11/1/2017
10	3-2017-3045	11/1/2017
11	3-2017-3752	13/1/2017
12	3-2017-7343	25/1/2017
13	3-2017-7626	26/1/2017
14	3-2017-7629	26/1/2017
15	3-2017-7649	26/1/2017
16	3-2017-10452	4/2/2017
17	3-2017-14009	16/2/2017

(Ver folios del 1052 al 1236 del Tomo 09 Exp-ONVVA-014-2020).

II-El Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera (en adelante ONVVA) en ejercicio del artículo 59 de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA) y artículos 62 y siguientes del Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), realizan actuación fiscalizadora sobre las importaciones anteriormente mencionadas, verificando el pago por concepto de cánones y derechos de licencias de las mercancías importadas durante el periodo comprendido entre el 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017 y emiten el informe final **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019** por la empresa **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886**, (Ver folios del 1052 al 1236 del Tomo 09 del Exp-ONVVA-014-2020).

III-Mediante oficios **ONVVA-DCP-REG-166-2020** y **ONVVA-DCP-REG-171-2019**, ambos de fecha 17 de octubre del 2019, el órgano fiscalizador convocó al importador y a la agencia de aduanas de cita, a la audiencia de comunicación de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras plasmadas en el Informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019** conforme a los artículos 55 bis, 536 bis y 536 ter del Reglamento a la Ley General de Aduanas Ver folios del 1253 al 1260 y del 1273 a 1284 del Tomo 10 del Exp-ONVVA-014-2020).

IV. Mediante oficio, sin número, de fecha 18 de octubre del 2019, el importador solicita cambio de fecha de presentación de resultados. (Ver folios del 1280 al 1290 del Tomo 10 del Exp-ONVVA-014-2020).

V. Mediante oficios **ONVVA-DCP-REG-172-2020** y **ONVVA-DCP-REG-178-2019**, ambos de fecha 22 de octubre del 2019, el órgano fiscalizador cambia la fecha de la audiencia de comunicación de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras plasmadas en el Informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, para el día 05 de noviembre del 2019. (Ver folios del 1291 al 1292 y del 1308 al 1314 del Tomo 10 del Exp-ONVVA-014-2020).

Expediente: ONVVA-16-2020



VI. El 05 de noviembre del 2019, se exponen los resultados de las actuaciones fiscalizadoras plasmadas en el Informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, de lo cual se deja constancia en el ACTA- ONVVA-DCP-P.REG-049-2019, y se fija adendum a la audiencia de regularización, para el día 26 de noviembre del 2019 a fin de que los sujetos pasivos expongan su posición (Ver folios del 1315 al 1334 del Tomo 10 del Exp-ONVVA-014-2020).

VII. Según consta en el ACTA-ONVVA-DCP-P.REG-053-2020 de fecha 26 de noviembre de 2019, el importador y la agencia de aduanas rechazan la propuesta de regularización (Ver folios del 1348 y 1349 del Tomo 10 del Exp-ONVVA-014-2020).

VIII. Mediante oficio **ONVVA-DCP-AI-135-2020** de fecha 11 de marzo de 2020, la jefatura del Departamento de Control Posterior remite a la Dirección del ONVVA el Informe final INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019 de fecha 17 de octubre del 2019, para que se inicien los procedimientos correspondientes (Ver folios 1359 y 1360 del Tomo X del Exp-ONVVA-014-2020).

IX. Mediante resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, la Dirección General de Aduanas inicia procedimiento ordinario de cobro de la obligación tributaria aduanera contra el importador **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886**, en su condición de obligado principal y contra el auxiliar de la función pública aduanera **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303**, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador en la nacionalización de las mercancías objeto del presente procedimiento importadas mediante las **17 DUAS** detalladas en el **resultando I** de la presente resolución durante el periodo comprendido del **01 de enero 2017 al 31 de diciembre del 2017**, al presumirse la existencia de una diferencia entre el valor aduanero declarado y el determinado presuntamente como correcto por esta autoridad aduanera, generando una presunta diferencia dejada de percibir por la suma de **¢15.825.141,99** (quince millones, ochocientos veinticinco mil, ciento cuarenta y un colones con 99/100) desglosado de la siguiente manera: **¢10.686.744,55** (diez millones, seiscientos ochenta y seis mil, setecientos cuarenta y cuatro colones con 55/100) por impuestos presuntamente dejados de percibir y **¢5.138.397,44** (cinco millones, ciento treinta y ocho mil, trescientos noventa y siete colones con 44/100) que corresponde a los presuntos intereses generados al día 23 de noviembre del 2020. La resolución de cita fue debidamente notificada en fecha 08 de enero del 2021 al auxiliar de



la función pública aduanera **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A**, cédula jurídica **3-101- 006303**, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886**, mediante notificación en el siguiente domicilio: “*San José, Pavas, frente a la estación de bomberos, contiguo al edificio AyA bodegas de color azul con blanco y rotulo dice TLA S.A.25491000*” y al importador **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886** en su condición de obligado principal mediante los correos electrónicos: araceli.lopez@henkel.com. (Ver folios 94 a 95 Expediente ONVVA-16-2020)

X. Mediante gestión, sin número, de fecha 18 de enero del 2021, la señora **Ofelia Araceli López García**, en calidad de apoderada generalísima sin límite de suma de la empresa importadora **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886**, presenta alegatos de descargo, pruebas e incidente de nulidad contra el acto de inicio de procedimiento determinativo, resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha 07 de diciembre del 2020. Solicitando además se convoque a audiencia oral a las partes para exponer sus alegatos. Aportando como prueba Poder especial administrativo a las siguientes personas: Sharon Elena Pardo Camacho, Ana Lucía Gonzalez Corrales y el señor Róger Guevara Vega. Señalando para notificación la dirección electrónica: notificaciones@batalla.com. Alegatos y prueba que se analizarán en la parte considerativa de la presente resolución. (Ver folios 96 a 121 del Expediente ONVVA-16-2020)

XI. Mediante resolución **MH-DGA-RES-1550-2024**, de fecha 27 de setiembre del 2024, la Dirección General de Aduanas, concede la audiencia solicitada por el importador **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886**, convocando a las partes a presentarse en fecha 21 de octubre del 2024. Resolución que fue notificada en fecha 03 de octubre del 2024. (Ver folios 122 a 130 Expediente ONVVA-16-2020).

XII. De conformidad con el debido proceso, según consta en Acta **MH-DGA-DF-ACTA-068-2024**, se procedió a realizar audiencia presencial solicitada por el sujeto pasivo, con respecto al inicio del procedimiento determinativo iniciado mediante la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha 07 de diciembre del 2020. En la Audiencia de cita participaron por parte de la administración la funcionaria la Jessica Amanda Sterling Howard, quien dirigió la audiencia, además participaron en representación del importador **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886**, el señor Roger Guevara Vega, cédula 108780619, Ana Lucia Gonzalez Corrales, cédula 111830879, Isabella Tristán Valverde, cédula 118350077 en calidad de asistente. En dicho



acto el representante del importador aporta como **prueba para mejor resolver o prueba extraordinaria dos peritajes** entre estos: **a)** Reporte Pericial Judicial, Informe N° **20-SADEF-R-051-23/24** del 31 de enero del 2024, documentos que se incluyeron en expediente. (ver folios 187 a 241) **b)** Reporte pericial experto -Informe **AACSA-189-2023** del 24 de noviembre del 2023, emitido por el Dr. Rodolfo Arce Portuguez. (ver folios 137 a 186). Además, manifiesta el Licenciado Roger Guevara Vega que se procederá a remitir en el plazo de quince días hábiles sus conclusiones por escrito, por lo que renuncia a la segunda audiencia oral para que se proceda con el dictado del acto final del procedimiento determinativo. (Ver folios 131 a 290 Expediente ONVVA-16-2020).

XIII. Mediante correo electrónico recibido en fecha **11 de noviembre del 2024**, el Licenciado Roger Guevara Vega, en calidad de apoderado especial administrativo de la empresa importadora **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886**, presenta alegatos de conclusiones para el presente procedimiento instruido mediante expediente administrativo ONVVA-16-2020. Alegatos y conclusiones que se analizarán en la parte considerativa de la presente resolución. (Ver folios 489 a 518 Expediente ONVVA-16-2020).

XIV. En el presente asunto se han respetado los términos y prescripciones legales.

CONSIDERANDO

I. COMPETENCIA Y RÉGIMEN LEGAL APLICABLE: De conformidad con los artículos 6, 7 y 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III); 1, 6, 11, 12, 22, 23, 24, 33, 36, 53 a 55, 57, 58, 59, 62, 63, 102, 192 a 196, 251 y siguientes, todos de la Ley General de Aduanas (en adelante LGA); 248, 520 al 532 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, esta Dirección se encuentra facultada para dictar **acto final** del presente procedimiento administrativo.

Asimismo, es importante mencionar que las competencias del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera son asumidas por la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, de conformidad con el artículo 4 de la ley N° 10271 del 22 de junio del 2022, transitorio XI, que traslada las competencias del Órgano Nacional de Valoración y Verificación



Aduanera (ONVVA) a la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas.

II. OBJETO DE LA LITIS: Determinar el correcto valor aduanero de las mercancías y la consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la tramitación de los **17 Documentos Únicos Aduaneros señalados en el Resultando I** de la presente resolución, nacionalizadas por el importador **Henkel Costa Rica Limitada., cédula jurídica 3-102-044886** (en adelante empresa importadora) y el Auxiliar de la Función Pública **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303** (en adelante la Agencia de Aduanas), con el objetivo de verificar si la obligación tributaria declarada corresponde a lo que se debió pagar ante la Aduana en Costa Rica por parte de la empresa importadora al no incorporar al valor aduanero declarado el rubro correspondiente a los cánones y derechos de licencias que paga la empresa importadora a la empresa licenciante relacionadas con las marcas comerciales de las mercancías importadas, conforme a la normativa del Acuerdo de Valoración de la OMC, mercancías variadas correspondientes a productos como: adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterías, selladores, entre otros, durante el periodo comprendido del **01 de enero 2017 al 31 de diciembre del 2017**, al establecerse la existencia de una diferencia entre el valor aduanero declarado y el determinado como correcto por esta Autoridad, así como la diferencia de tributos dejados de percibir a favor del Estado. (Ver folios del 1052 al 1236 del Tomo 09 Exp-ONVVA-014-2020).

III. SOBRE EL EJERCICIO DE ACCIONES COBRATORIAS: Es función de la Dirección General de Aduanas exigir y comprobar el pago de los tributos.

IV. SOBRE EL EJERCICIO DE LA COMPETENCIA EN EL TRANCURSO DEL TIEMPO: La facultad aduanera para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, sus intereses y recargos, que se hubieran dejado de percibir, prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías.

V.- SOBRE LAS NULIDADES: Por ser de previo y especial conocimiento se avoca esta Dirección a revisar lo actuado por la Administración, en el presente caso. Por ello, con el objeto de verificar si los actos de la Autoridad Aduanera se han emitido en forma válida y eficaz, o bien, determinando si en la especie se han violentado los principios procesales esenciales que todo acto



administrativo debe salvaguardar en aplicación del principio de legalidad y del derecho del administrado a un debido proceso, pronunciándose sobre la existencia o no de nulidades del acto administrativo, debiendo este último ser dictado de conformidad con el ordenamiento jurídico, tanto en sus elementos esenciales como formales, puesto que lo contrario puede generar vicios que afecten su validez, en razón de lo cual se procede al estudio de los supuestos vicios que pudieren existir en el caso.

En línea con lo anterior debe tenerse presente según lo ha venido señalando en forma reiterada la jurisprudencia de la Sala Constitucional, que no se trata de declarar la nulidad por la nulidad misma, sino que antes de anular debe evaluarse y considerarse si en el caso concreto, existen errores procedimentales y si ese error en efecto causó o no indefensión al interesado, y sólo si de verdad se configuró la indefensión debe anularse, de lo contrario deben de mantenerse las actuaciones.

Es importante destacar, que las nulidades invocadas por los interesados son de suma relevancia para esta Autoridad Aduanera, lo anterior en razón que las mismas refieren a quebrantamientos al debido proceso, en virtud de lo anterior, nos avocaremos al análisis de estas.

Al respecto el administrado, tanto en sus alegatos contra el acto de inicio resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, como en la audiencia y conclusiones adjuntas, invoca la existencia de una Nulidad Absoluta, manifestando que la resolución de inicio de este procedimiento administrativo, violenta **el debido proceso y derecho de defensa** por no conocer y analizar la prueba aportada por el importador en el procedimiento administrativo, así como la nulidad de la determinación de la base imponible en aduanas por no justificar de forma motivada la utilización de una alícuota como determinación por base presunta para incorporar el rubro del canon y derecho de licencia situación que violenta los **principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, lo que deviene en nulo de pleno derecho**, señalando en lo conducente lo siguiente:

Solicita: *“3. Se declare la nulidad de la resolución **RES-ONVVA-140-2020** debido a que la fórmula utilizada por la DGA para realizar cálculo de la alícuota, y por consiguiente el recalcu del valor aduanero de los 17 DUAS objeto del procedimiento no cumple con los criterios del artículo 8.3 del Acuerdo de Valoración, y por ende viola principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, lo que deviene en nulo de pleno derecho.*



4. Se tenga por rechazado el cálculo de los supuestos tributos adeudados y sus correspondientes intereses, por el "presunto" cambio en el valor aduanero a declarar por las mercancías importadas sobre los 17 DUAS detallados en la RES-ONVVA-140-2020 y se establezca que mi representada no adeuda alguna por este concepto de valor aduanero en relación con dichos DUAS y que ha cumplido con el ordenamiento jurídico aduanero con respecto a la declaración del valor aduanero"

En virtud de lo anterior, procede esta Autoridad Aduanera a referirse a los elementos que conforman un acto administrativo válido y eficaz.

Al respecto tenemos que la resolución de cita, es un acto administrativo, al cual la doctrina lo define como una manifestación unilateral de voluntad dirigida a producir un efecto de derecho y emanada normalmente de la Administración en uso de una potestad administrativa, la validez o conformidad del mismo con el ordenamiento jurídico, depende del cumplimiento de los elementos del acto (motivo, contenido y fin), los cuales deben concurrir simultáneamente en la forma prevista por la normativa, para que el acto sea perfecto, válido y eficaz.

Por lo anterior, considera esta Dirección General relevante conceptualizar de manera general los elementos que conforman el acto administrativo.

- Sobre los elementos del acto administrativo:

Los elementos que conforman el acto administrativo se definen de la siguiente manera:

Motivo: Es el presupuesto o antecedente normativo que faculta a la Administración para la emisión del acto; lo cual no debe confundirse con la motivación que significa indicar las razones, los elementos, los estudios, los dictámenes o informes técnicos, las muestras, los exámenes de laboratorios, etc., que posea la Administración y que justifican la apertura del procedimiento.

Contenido: Refleja la decisión de la Administración, es decir, el contenido del acto es lo que la autoridad aduanera está ordenando, decidiendo, disponiendo, etc.; y es lo que se consigna en el **POR TANTO** del acto, o sea, la parte dispositiva de la resolución.

Fin: El fin del acto administrativo es el "para qué" del acto. Los agentes públicos deben actuar cumpliendo el fin de la norma. En otras palabras, el acto debe tener en miras la finalidad prevista por el ordenamiento, si el ente administrador usa el poder de una norma con otro fin, el acto se debe considerar viciado.



Ahora bien, establecidos los elementos del acto administrativo, se analizarán los mismos en el contexto de la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**.

De conformidad con lo anterior y al analizar la resolución impugnada visible a folios 01 a 93 del expediente administrativo **ONVVA-16-2020**, es claro que la citada resolución no presenta vicios en cuanto al motivo y es fácilmente verificable, ya que reiteradamente a lo largo de la resolución se indican los antecedentes normativos en los que se fundamentó el acto administrativo. Con relación al contenido, el cual podemos definirlo cómo fue señalado líneas atrás, como la parte dispositiva de una resolución, en otras palabras, es lo que la autoridad ordena, decide, dispone en una resolución.

Conforme a lo anterior, podemos determinar que la resolución recurrida, tampoco presenta vicios con relación al elemento del contenido y como prueba de ello podemos observar que en el Por Tanto de la resolución de reiterada cita (folio 89 a 93), claramente se puede notar lo que la autoridad aduanera pretende y dispone, razón por la cual la parte dispositiva de la resolución no presenta ningún vicio de nulidad.

Respecto al elemento denominado fin, es claro que en la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha 07 de diciembre del 2020, dicho elemento se encuentra conforme, ya que la resolución administrativa fue dictada cumpliendo la finalidad prevista por el ordenamiento, sea la misma se encuentra encaminada a investigar una posible vulneración al régimen jurídico aduanero, vulneración que en apariencia consiste en la investigación realizada en las cuales se determinó que no se realizó el pago por derechos de licencia de acuerdo al **artículo 8 del GATT**, en los cuales bajo una estructura de empresas, se logra demostrar por principios de realidad económica la ausencia del pago por concepto de cánones al erario público, por ende se daría un presunto monto no pagado a la autoridad aduanera, de acuerdo al inicio de procedimiento ordinario de cobro levantado al efecto.

En concordancia con lo anterior es relevante señalar, que el acto administrativo ha sido dictado en estricto apego a la normativa jurídica nacional. Asimismo, conviene destacar que el principio de razonabilidad y proporcionalidad cumple un rol de primer orden en el Derecho Administrativo, al proyectarse en diversos ámbitos. Entendiéndose como límite al ejercicio de la discrecionalidad administrativa, al establecer la Ley General de la Administración Pública que **no podrán dictarse actos administrativos discrecionales** contrarios a las reglas



unívocas de la ciencia o de la técnica, o a los principios elementales de justicia, lógica o conveniencia (artículos 16, párrafo 1°, 158, párrafo 4° y 160).

Siendo que en materia de los elementos constitutivos de índole material objetivo (motivo, contenido y fin), debe existir una relación de proporcionalidad entre los mismos, así para el acto administrativo aquí recurrido encontramos que se motivó de forma debida, en debida proporción al fin legalmente regulado.

Es importante aclarar que por disposición del artículo 136 literal 1. Inciso a) de la Ley General de la Administración Pública, normativa supletoria al caso, la Administración debe motivar los actos que impongan obligaciones, limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos, por lo que, en el presente caso, la Autoridad Aduanera se ha pronunciado, con fundamento en la Ley General de Aduanas, asimismo se ha realizado una correcta motivación de los hechos, indicando como es debido las pruebas que constan en el expediente administrativo levantado al efecto.

Aunado a lo anterior, es oportuno considerar, que tanto la doctrina, jurisprudencia y la ley positiva, permiten afirmar la obligación del órgano público competente de señalar en forma clara y precisa los motivos y las pruebas en que fundamenta la decisión, señalar el procedimiento y base normativa en que sustenta la decisión, otorgar el plazo establecido en la ley para conocer la posición del administrado ofreciendo y presentando las pruebas de descargo.

Consecuentemente, una vez analizado el acto administrativo aquí impugnando podemos afirmar que en la resolución no existen vicios que violenten el debido proceso y que generen una nulidad absoluta como pretende hacerlo ver el recurrente. En el caso que nos ocupa no se desprende ningún quebranto o limitación al ejercicio de la defensa y consecuente control de legalidad del actuar de la Administración, pues se han conocido completamente las razones que motivaron el acto.

Al ser la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, un acto administrativo al cual la doctrina define como una manifestación unilateral de voluntad dirigida a producir un efecto de derecho en uso de una potestad administrativa, la validez o conformidad de la misma se desprende del cumplimiento de los elementos del acto (motivo, contenido y fin) los cuales ya fueron citados anteriormente, y concurren simultáneamente en la forma prevista por la normativa, para que el acto sea perfecto, válido y eficaz.



Según lo señalado, estima esta Dirección que en la especie no se configura la nulidad pretendida por los administrados, siendo que, a lo largo del procedimiento seguido, se ha respetado las normas técnicas que rigen la valoración de las mercancías, así como el debido proceso, sin que se configure en la litis errores procedimentales o indefensión a las partes.

Sobre la alegada Violación al principio del debido proceso, legalidad y reserva de ley:

En relación con la alegada vulneración a los Principios Constitucionales del Debido Proceso, Principio de Legalidad y de reserva de ley, esta administración se pronuncia en el siguiente sentido:

En primer término, en relación con el **Principio del Debido Proceso**, es importante destacar que este principio informa no solamente el procedimiento administrativo sino todo el actuar público de esta Administración en la exposición de sus actuaciones ante los administrados y la ciudadanía en general. Ya que el debido proceso está regido por un conjunto de principios generales cuya aplicación e interpretación debe ser respetado en todo acto administrativo, siendo que en la resolución de la Sala Constitucional N.º **1739-92** de las once horas cuarenta y cinco minutos del 01 de julio de 1992, se establece que el derecho general a la justicia y el derecho general a la legalidad, no constituyen elementos propiamente dichos del debido proceso sino más bien condiciones generales previas, propias de la concepción más amplia de la administración de justicia en un Estado democrático de derecho, pero que por esto mismo, su carácter previo y necesario hace de ambos y de lo que ambos implican, presupuestos o condiciones sine qua non de aquél, de manera que su ausencia o irrespeto implica necesariamente la imposibilidad misma del debido proceso al punto de que esa ausencia o violación también debe sancionarse como ausencia o violación del derecho al debido proceso en sí. Lo anterior no sólo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la administración pública.

Consecuentemente debe ser garantía de una serie de derechos y protección al administrado contra la posible arbitrariedad administrativa, es entonces una garantía tanto para el administrado como para la buena consecución de los actos y actuaciones administrativas, siendo dicho principio una garantía otorgada a las partes de hacer valer sus derechos en el ámbito y escenario de la propia Administración Pública, así como de conocer todos aquellos



argumentos y pruebas de las partes que se encuentren involucradas en el procedimiento (la propia Administración Pública, terceros involucrados, etc...).

Estrechamente relacionado con el principio del debido proceso, encontramos que se deriva el principio de razonabilidad (debido proceso sustantivo), el derecho general a la legalidad, el derecho general a la justicia, a la justiciabilidad de todas las actuaciones sometidas al derecho (la “jurisdicción judicial es exclusiva y universal”), el acceso universal a la justicia, el derecho a una sentencia justa, el nullum crimen, nulla poena sine previa lege, el principio de inocencia, la presunción y “estado de inocencia”, el in dubio pro reo, el derecho al juez natural, los derechos de audiencia (y de intimidación e imputación), el derecho de defensa, el derecho al procedimiento y a la legalidad formal y material de las pruebas (legitimidad, amplitud, inmediación, comunidad y valoración razonable de las pruebas), el de publicidad del proceso, el de sentencia justa (pro sentencia, y derecho a la congruencia de la misma), el de legalidad penal, el de tipicidad, el de recurribilidad de las sentencias o resoluciones interlocutorias, precatorias, condenatorias o sancionadoras; el de la eficacia formal y material de las sentencias, el derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo acto (non bis in idem), a tener abogado, etc.

Por otro lado, el **Principio de Legalidad** entendido como pleno sometimiento de la Administración a todo el ordenamiento jurídico, para realizar actos o prestar servicios públicos a los administrados. Dicho principio está contenido en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública. Orientada a garantizar los derechos subjetivos e intereses legítimos de la persona, todo lo cual permite proteger tanto al individuo como a la legalidad.

En cuanto al derecho general a la legalidad, la sala Constitucional ha establecido en que el principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a texto expreso –para las autoridades e instituciones públicas sólo está permitido lo que esté constitucional y legalmente autorizado en forma expresa, y todo lo que no les esté autorizado les está vedado–; Así como sus dos corolarios más importantes, todavía dentro de un orden general: el principio de regulación mínima, que tiene especiales exigencias en materia procesal, y el de **reserva de ley**, que en este campos es casi absoluto.



El principio de reserva de ley significa que la regulación de los Derechos Fundamentales de las personas no puede quedar al arbitrio de la Administración y, por ende, deben ser normados por la ley. En la resolución recurrida se citan todos los elementos de hecho y derecho que facultan a la Administración Aduanera para realizar el procedimiento ordinario de ajuste al valor aduanero de las las **17 Declaraciones únicas Aduaneras** detalladas en el **resultando I** de la presente resolución.

Debemos resaltar que el principio constitucional del debido proceso, contenido en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política, comprende una serie de garantías que se le deben respetar al administrado cuando éste se relaciona con la Administración, es por así decirlo un principio marco que, junto con el derecho de defensa, se convierten en guías de interpretación de todos los demás postulados del procedimiento administrativo.

El debido proceso, conlleva el desarrollo progresivo de prácticamente todo el conjunto de garantías fundamentales de carácter instrumental o procesal, así puede afirmarse el objetivo fundamental del procedimiento lo es la búsqueda de la verdad real, la cual implica que la Administración no está llamada a resolver sólo con lo que la parte manifiesta, o con lo que consta en sus archivos y documentos, sino que está obligada a realizar las gestiones que sean necesarias para verificar y comprobar los elementos de hecho que servirán de motivo del acto administrativo. La Administración es la principal protagonista del procedimiento, asumiendo no solo su conducción formal, sino que le obliga a desarrollar toda una “estrategia” que conlleve una garantía sobre el resultado final, sea que el acto administrativo que se dicte al final del procedimiento sea verdaderamente el reflejo de los hechos analizados y la aplicación del Derecho atinente. Los postulados que se han venido desarrollando, por la jurisprudencia constitucional y administrativa en torno a los requisitos a que está sujeta la Administración a la hora de desarrollar un procedimiento. En esa búsqueda, no sólo existe una sujeción al bloque de legalidad (artículos 11 de la Constitución Política y 11 y 13 de la LGAP), sino también a los principios de razonabilidad y proporcionalidad (artículo 216 de la LGAP).

Teniendo en cuenta lo señalado, sin duda podemos decir que durante la emisión del acto recurrido, la Administración ajustó su actuar al principio del debido proceso, siendo que de la revisión del acto de apertura, se desprende que la búsqueda de la verdad real ha sido el norte tenido en cuenta por esta autoridad, por ello existió en la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020** una adecuada valoración de las diversas pruebas presentadas por las partes del procedimiento, además encontramos



pronunciamientos puntuales sobre las pruebas que afirman las partes que no fueron conocidas por esta Dirección, pruebas a las que se hará referencia en el apartado en que se analizara el fondo de la investigación.

Del análisis efectuado a la resolución impugnada, concluimos que bajo ningún punto de vista se quebrantaron los principios constitucionales invocados por las partes, siendo que, a lo largo del procedimiento llevado a cabo, se ha seguido fielmente con las disposiciones que rigen el debido proceso y las partes han gozado de la posibilidad de ejercer ampliamente su derecho de defensa.

Las pruebas fueron conocidas y el hecho de que esta autoridad discrepe de la valoración que de las mismas efectúan los recurrentes, no es un factor que demuestre el incumplimiento a las normas procedimentales y que por ello genere la nulidad de lo actuado.

En este mismo orden de ideas vemos que la Administración cita y fundamenta los motivos y análisis del ajuste realizado, para permitirle al interesado oponerse y ofrecer sus alegatos de defensa, situación que ha sido ampliamente desarrollada, por la autoridad aduanera y se ajustan al **principio de la búsqueda de la verdad real de los hechos**, solicitando elementos de prueba por el cual se pueda evidenciar el adeudo que determinó por la Administración, con el fin de promover técnica y jurídicamente al sujeto pasivo su derecho de defensa y promover material probatorio consecuente con el ajuste planteado, así las cosas analiza correctamente el cuadro factico por el cual a criterio de la administración corresponde el cambio, analizando así los criterios técnicos, legales en que se fundamenta para modificar la obligación tributaria aduanera, en lo que respecta a la adición en el precio realmente pagado o por pagar.

Así en aras de la búsqueda de la **verdad real de los hechos**, es deber de la Administración motivar todas las actuaciones que realice entendiéndose que las mismas, deben de desarrollarse en el sentido que el contenido tenga tanto un fundamento legal como un análisis de la prueba, no deben de obedecer más que a la búsqueda de la verdad real de los hechos con el fin de que la administración sea lo más precisa posible en lo que respecta al contenido de las actuaciones que emiten, tomando en cuenta los motivos de hecho y de derecho, y alcanzar el fin correcto tanto para el administrado como para la administración, Acorde al artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública:

1.- “El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la administración; con respeto para los derechos subjetivos e



intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. 2.- Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final". (la negrita no es del original)

Ahora bien, el presunto ajuste en la Obligación Tributaria Aduanera, se realiza bajo la experticia y conocimiento de la administración al analizar las pruebas y razonar con respecto a la realidad económica de las sociedad bajo un análisis el cual obedece a los ajustes de modo que deje claro la realización de los mencionados, teniendo que las acciones efectuados en el control posterior se ajusta a la normativa establecida, además de ello la actuación administrativa se motivó de la forma correcta tal cual no permite la duda en la actuación, debido a la concisa acción la cual le establece los motivos técnicos y legales descritos correctamente.

Según lo planteado por la parte y alegando el mismo a esta instancia bajo el precepto de la indefensión y la falta de motivación de los actos es claro que el acto de inicio del procedimiento ordinario se realizó sin nulidades o vicios que afecten al administrado. Debe de quedar claro que la motivación del acto se encuentra en una relación directa con los derechos de intimación e imputación, que forman parte de los derechos al debido proceso y de defensa, en el presente caso se analizaron correctamente los fundamentos técnicos, jurídicos, así como la prueba que consta en expediente, además de los contratos y relaciones comerciales entre las empresas involucradas, lográndose comprobar la existencia del pago de cánones por parte de las mismas, por lo que no se le impidió a los administrados conocer a cabalidad los hechos, normas y fundamentos técnicos en que se basan dichos presuntos ajustes en las obligaciones tributarias aduaneras y se formuló de manera expresa, concreta e integral las razones por las cuales se realizan los mismos, ello en aras de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de conocer qué hechos se le imputan y la responsabilidad que se le achaca, mediante la puesta en conocimiento del objeto, carácter y fines por los cuales se realiza el cambio en el ajuste en las **17 Declaraciones Únicas Aduaneras** detalladas en el **resultando I** de la presente resolución durante el periodo comprendido del **01 de enero 2017 al 31 de diciembre del 2017**.

Así las cosas, es oportuno señalar que la resolución de inicio **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, cumple a cabalidad con los elementos esenciales del acto administrativo, ya que en ella se han citado claramente los antecedentes normativos, la decisión de la administración establecida en el Por Tanto, la motivación de los hechos que generaron desde el inicio del procedimiento administrativo con la intención de determinar los



elementos de las obligaciones tributarias aduaneras de la Ley General de Aduanas. De esta forma las argumentaciones y razones de hecho y de derecho se han dado de manera precisa, lógica, coherente y razonable.

En relación con el procedimiento, el mismo tiene una estrecha relación con el Debido Proceso el cual sin lugar a duda, se ha cumplido a cabalidad. En primer lugar, debe acotarse, que el inicio del procedimiento administrativo dictado mediante la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, se fundamenta en una adecuada y motivación de la investigación realizada por la Dirección de Fiscalización.

Respecto al Debido Proceso, cabe acotar que a través de este se generan una serie de requisitos o derechos que deben seguirse en todo proceso o procedimiento que tenga por finalidad el cobro de una obligación tributaria aduanera, como el derecho de defensa. El derecho general de defensa implica entre otros, el de audiencia y los principios de imputación e intimación, así como el derecho a la motivación o fundamentación debida de toda resolución procesal. De conformidad con lo expuesto, comprende:

- a). -Libertad de acceso al expediente: Según este principio, las partes tendrán derecho a conocer el expediente con las limitaciones que establezca la ley, según lo dispuesto en el artículo 217 LGAP. Aunado a ello, el numeral 272 del mismo cuerpo normativo: establece que las partes, sus representantes tienen derecho a examinar, leer, copiar y pedir certificación de estas, acceso que fue dado a los administrados.
- b)- Confidencialidad: Este principio consiste en una protección jurídica con relación a una determinada información documentada, que impide su acceso a terceros por un tiempo determinado legalmente, El artículo 273 LGAP establece los motivos por los que puede negarse el acceso al expediente: información confidencial por conferir privilegio indebido, proyectos resolución, informes de órganos consultivos y dictámenes.
- c)- Amplitud de la prueba: Dado que la finalidad del procedimiento es la averiguación real de los hechos, se deberá investigar esa verdad objetiva y diligentemente, sin desatender ningún medio legítimo de prueba, sobre todo si ofrecida por la defensa no resulta manifiestamente impertinente o repetitiva. También se deberá ordenar la prueba para mejor proveer que resulte necesaria.
- d)- Libertad de prueba: Se refiere a la posibilidad dada a las partes de recurrir a cualquier medio de prueba legítima que se quiera incorporar al procedimiento. Este principio se encuentra regulado a través del artículo 297 de la LGAP, el cual establece:



"La Administración ordenará y practicará todas las diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos objeto de trámite, de oficio o a petición de parte". Por su parte, el artículo 298, inciso 1), viene a reafirmar el carácter de libertad de la prueba, al establecer que: *"Los medios de prueba podrán ser todos los que estén permitidos por el derecho público, aunque no sean admisibles por el derecho común."* Como excepción a este principio, también el artículo 307 de la LGAP, indica: *"1. La Administración podrá prescindir de toda prueba cuando haya que decidir únicamente con base en los hechos alegados por las partes, si los tiene por ciertos"*.

e)- Inmediación de la prueba: Es necesario que todos los sujetos procesales reciban la prueba de una manera directa, inmediata y simultánea.

f)- Valoración de la prueba: Toda la prueba recabada debe ser valorada según las reglas de la sana crítica racional, siguiendo los preceptos de la lógica, la ciencia y la experiencia. Además, por medio del inciso 2) del artículo 298 de la LGAP se establece la forma en que se debe valorar la prueba dentro de un procedimiento administrativo. En ese sentido, se requerirá que la apreciación sea debidamente razonada y fundamentada.

En virtud de lo expuesto, no se encuentra en el expediente motivo alguno que genere nulidad de lo actuado por violación al procedimiento, al debido proceso o al derecho de defensa.

Por lo anterior, las actuaciones realizadas para proceder con el ajuste en la Obligación Tributaria, están motivadas de una forma correcta y carecen de vicios de nulidad que dejaran en indefensión al administrado y no dificultaron técnica ni jurídicamente al alegante a ejercer su derecho de defensa y promover material probatorio consecuente con el cambio señalado, dado que no se comenten errores y omisiones al momento de indicar las razones, desarrollar y demostrar la relación de las empresas **HENKEL COSTA RICA LIMITADA y HENKEL AG & Co. KGaA**, debido a que esta autoridad comprobó la relación que existe entre ambas, y el modelo logístico que utilizan para realizar las importaciones, la cual a ciencia cierta, como empresas dependientes una de la otra están interrelacionadas, así las cosas, queda evidenciado para esta Dirección General que no se está obstruyendo principio alguno, y que dadas las pruebas es evidente la relación entre ambas, a pesar de la independencia de las personalidades jurídicas, por lo que consta en el acto de inicio la suficiente motivación y justificación, entiéndase motivos técnicos, análisis de contratos, análisis con respecto a prueba de los documentos presentados, así como la demostración del modelo de importaciones y venta de sus productos y los pagos del uso de marca y de licencias, y respetando en el desarrollo de las actuaciones el debido proceso y el derecho de defensa del administrado.



VI. SOBRE LAS DEMÁS NULIDADES DE FONDO PLANTEADAS POR LOS ADMINISTRADOS:

- Sobre la valoración Aduanera y las condiciones del artículo 8.1 c del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la alegada nulidad de la determinación de la base imponible en Aduanas por no justificar de forma motivada la utilización de una alícuota como determinación por base presunta para incorporar el rubro del canon y derecho de licencia:

Las afirmaciones realizadas por los administrados son muy alejadas de la realidad de los hechos, toda vez que desde el acto de apertura se ha brindado a las partes la totalidad de los elementos fácticos y jurídicos tenidos en cuenta por la Administración para definir el correcto valor en aduanas de las mercancías importadas. Téngase presente que independientemente si los actos administrativos nacen de oficio o a gestión de parte, la motivación de ellos es una exigencia del debido proceso, que resguarda el derecho de defensa del administrado; y debe ser entendida como la justificación que ha de rendir la correspondiente Autoridad Administrativa al momento de emitir sus actos, resultando necesario indicar las razones que llevan al dictado de determinada decisión, con el fin de que el interesado conozca con exactitud la voluntad de la Administración, dado que las decisiones que la misma adopte afectarán necesariamente sus derechos. De esta forma, la motivación se encuentra ligada a la causa del acto administrativo, es su manifestación externa, por medio de la cual, se logra tener conocimiento de todos y cada uno de los aspectos que han sido tomados en consideración para el dictado del acto específico, lo cual para el caso concreto omite la autoridad aduanera externar. La motivación forma parte del principio constitucional del debido proceso, se traduce en una declaración formal y por escrito de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la respectiva administración pública al dictado del acto administrativo. Al respecto la doctrina ha señalado:

“...La motivación es la expresión formal del motivo y, normalmente, en cualquier resolución administrativa, está contenida en los denominados “considerandos” – parte considerativa-. La motivación, al consistir en una enunciación de los hechos y del fundamento jurídico que la administración pública tuvo en cuenta para emitir su decisión o voluntad, constituye un medio de prueba de la intencionalidad de esta y una pauta indispensable para interpretar y aplicar el respectivo acto administrativo.”



La Sala Constitucional, en diversos y reiterados pronunciamientos ha señalado que la debida motivación del acto administrativo y de los de trámite forma parte del acto administrativo para efectos de su impugnación. La motivación del acto administrativo, como bien lo ha apuntado la Sala Constitucional, constituye una manifestación concreta y específica de los derechos constitucionales al debido proceso y de la defensa (artículos 39, 41 y 49 de la Constitución Política), esto es, forma parte de su contenido esencial. Consecuentemente, si la motivación falta habrá un vicio de forma y de arbitrariedad en el acto administrativo. En realidad, los actos administrativos que pueden prescindir de la motivación son pocos, lo que depende de su naturaleza y de las circunstancias en que se adopte (los actos tácitos, implícitos, expresados en forma verbal o simbólica no requieren de motivación, precisamente, por su naturaleza y las circunstancias en que se adoptan) ..." (JINESTA LOBO, Ernesto. Motivación de la actuación administrativa y principio de interdicción de la arbitrariedad: Legitimación democrática de las Administraciones Públicas, pág.7-8).

Visto lo anterior y de la revisión de los términos en que se encuentra redactado el acto de apertura, es claro que esta Dirección motivó adecuadamente la decisión de iniciar el procedimiento de cobro al haberse brindado a los interesados la totalidad de datos relevantes considerados por la Administración, para la determinación del correcto valor en aduana y de los impuestos que corresponde cancelar, por ello no es aceptable pretender como lo alega la empresa fiscalizada que ha existido un vicio sustancial. Por el contrario, la fundamentación que sustenta el procedimiento ha permitido que los interesados ejerzan a plenitud el derecho de defensa que les asiste, respetándose así el principio al debido proceso, al respecto la Procuraduría General de la República en su Manual de Procedimiento Administrativo ha dicho:

"...La PGR ha insistido, incluso desde antes de la creación de la Sala Constitucional, en la necesidad de que en el procedimiento administrativo se garantice el debido proceso "habiéndosele permitido al administrado, en consecuencia, ejercer en forma amplia su defensa. Este procedimiento en vía administrativa debe ser lo suficientemente amplio para que el administrado ejerza su defensa en debida forma, lo que indudablemente capacitará a la administración para lograr mayor acierto en la decisión a tomar, satisfaciendo así el interés público inmerso en la actividad administrativa." (Dictamen N° C146-87 de 28 de julio de 1987). (Véase también -entre otros- los dictámenes números C-019-87 del 27 de enero de 1987 y C-060-88 del 28 de marzo de 1988). En relación con el aludido derecho de defensa también ha comentado: *"Como es bien conocido dentro de la literatura jurídica más*



autorizada, la regla general en esta materia es que toda persona tiene absoluto derecho a defenderse con amplitud en cualquier proceso que inicie la administración y que pueda afectarle en sus derechos e intereses. El derecho al debido proceso comprende, como primer elemento, el conocimiento de las actuaciones en forma amplia y sin restricciones (salvo casos excepcionales). Es en sí una obligación constitucional y legal de la Administración, el otorgar la posibilidad de que la persona a quien se le imputa un hecho pueda defenderse en sede administrativa. Lo anterior no sólo deviene de la inteligente aplicación de textos constitucionales al procedimiento administrativo, sino que tal principio se inspira también en razones elementales de justicia y equidad que son las que nutren los postulados que consagra en este sentido la Ley General de la Administración Pública. “(Dictamen N° C132-89 de 27 de julio de 1989).” (página 52).

Respecto a los alegatos planteados por la empresa importadora y la agencia de aduanas, se reitera en este acto que no lleva razón el argumento planteado por la empresa importadora y la agencia de aduanas, por cuanto en el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras, la Autoridad Aduanera revisó, analizó y verificó cada uno de los documentos contables que le fueron suministrados, a saber:

- Catálogo de cuentas contables
- Estados financieros
- Libros adicionales actualizados
- Acuerdos firmados por la empresa importadora
- Declaraciones de impuestos
- Asientos contables
- Auxiliar de cuentas y documentos por pagar
- Conciliaciones bancarias
- Hojas de costos
- Pagos a la agencia de aduanas
- Contratos de seguros
- Auxiliar de ventas
- Balances de comprobación mensuales
- Registros y pagos de las regalías.

Dentro los documentos que la Autoridad Aduanera revisó y analizó se encuentran los siguientes:

1. Catálogo de Cuentas Contables **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**. (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).



2. Estados Financieros Auditados (Balance General, Estado de Resultados, Inventario y Balances) para el periodo en estudio. (Ver folios 1017 al 1042 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020).
3. Auxiliar de Cuentas y Documentos por Pagar, relacionados a los proveedores de las mercancías importadas. (Ver folios 142 al 156 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
4. Balanza de Comprobación detallada mensualmente para el periodo en estudio. (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
5. Declaración Anual del Impuesto de Retenciones en la Fuente (Modelo D-103), del periodo 2017. (Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020).
6. Registros contables de las facturas de importación de las mercancías, abonos y cancelaciones totales de dichas facturas para el periodo en estudio. (Ver folios 284 al 296 Tomo 03 del expediente ONVVA-14-2020).
7. Estados de cuentas bancarios, en el cual se compruebe los abonos o pagos totales de las facturas asociadas a las mercancías importadas. (Ver folios 297 al 483 de los Tomos 03 y 04 del expediente ONVVA-14-2020).
8. Asientos contables de los registros por concepto de Cánones y Derechos de Licencia, asociados a las mercancías importadas. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
9. Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los Cánones y Derechos de Licencia relacionadas con las mercancías importadas, en caso de existir alguna clasificación aportar la división correspondiente. (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del expediente ONVVA-14-2020).
10. Asientos contables del pago por concepto de Cánones y Derechos de Licencia. (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del expediente ONVVA-14-2020).
11. Comprobantes de pago realizados por concepto de Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folio 165 al 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
12. Histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folios 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).

Fue a partir del análisis de dichos elementos y de las manifestaciones realizadas por los propios personeros del sujeto fiscalizado durante el desarrollo de la auditoría, que se determinó que efectivamente la empresa importadora pagó derechos de licencia durante el periodo en estudio, tal como se indicó en el informe elaborado por el órgano fiscalizador que forma parte integral del expediente, así como en las resoluciones emitidas en el presente procedimiento.



➤ **Sobre las condiciones del artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC:**

Por otra parte, afirman los representantes de la empresa investigada que no se cumplen con las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC, de conformidad al artículo 8.1.c, cuyas condiciones son:

1. Que el canon esté relacionado con las mercancías importadas.
2. Que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.
3. Que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Es importante mencionar que el informe final **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019 del Estudio N° 05-DCP-AI-2016**, la Administración Aduanera realizó un análisis detallado de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC, y en lo conducente señala:

“...6.4 Análisis /existencia de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración de la OMC.

*La Autoridad Aduanera basada en sus facultades y apegada a la normativa vigente, con el fin de conocer la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, le solicitó en primera instancia a ésta, toda la información relacionada con el **Acuerdo de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial** además de los registros y pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante, buscando en dicha información y documentación la verdad real de los hechos, considerándose que los registros contables suministrados por la empresa importadora están conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según lo que establece la nota interpretativa general del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC; siendo que producto de esto se determinó, que la empresa importadora registró en su contabilidad los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia y que esos pagos cumplían con las tres condiciones establecidas en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, de conformidad al artículo 8.1.c , cuyas condiciones son:*

- 1. Que el canon esté relacionado con las mercancías importadas.*
- 2. Que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.*
- 3. Que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.*

A partir de lo anterior, en los siguientes puntos se realizó el análisis hecho por la Autoridad Aduanera que sustenta la existencia de las tres condiciones establecidas por el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC:

Expediente: ONVVA-16-2020



6.4.1 El pago de los cánones y derechos de licencia (royalties o regalías), está relacionado a las mercancías importadas por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA que son objeto de valoración.

1-Para la comprobación del pago de cánones y derechos de licencia (regalías) y su relación con las mercancías importadas en estudio, se llevó a cabo un proceso de revisión, análisis e investigación, detallado, que consistió en un proceso de verificación contable de la **documentación e información que fue aportada por la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, además se realizó el análisis del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” suscrito entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria).**

En cuanto al cumplimiento de la condición relación entre el canon y derecho de licencia y las mercancías importadas que se valoran, queda demostrado por los siguientes hechos: En el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” se establecen las estipulaciones y condiciones entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA. “HENKEL” y la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIO” para que esta última, pueda usar las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, como se indica en el Acuerdo de Licencia en el artículo 2 denominado “LICENCIA” punto 1:**

“...Por este medio, HENKEL le otorga a la LICENCIANTARIA la licencia para utilizar los Derechos de HENKEL y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio.”

(Ver folios 507 y 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Es claro que en el Acuerdo suscrito entre las empresas **HENKEL (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria)** respecto a sus obligaciones, establecieron que la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma las **Marcas relacionadas** con la mercancía importadas sin el pago del respectivo canon y derecho de licencia (regalía); con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo tienen identidad propia, que las identifica y las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando la Licenciataria al Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se le denomina **“REGALIA”**, como se indica en el punto 1 del artículo 3 **“PAGO DE REGALIAS”**:

“... En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el §2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las Ventas



Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”

*En razón de lo anterior, la Licencia otorgada a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** está directamente relacionada con los “derechos de **HENKEL**” y la Información y Tecnología privilegiadas para las Unidades de Negocio, las marcas registradas, marcas que se encuentran adscritas a las mercancías que son adquiridas, importadas y vendidas por las Unidades de Negocio, las cuales son utilizadas (Ventas Netas) para el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) que debe cancelar la Licenciataria a la empresa “**HENKEL**”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)*

*2-De la verificación contable llevada a cabo con la documentación aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se comprobó y confirmó el registro contable de los cánones y derechos de licencia (regalías o royalties), mediante el Artículo 3 “**PAGO DE REGALIAS**” del Acuerdo de Licencia, y la información contable aportada por la empresa importadora. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 y folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).*

*3-Como se puede observar, la empresa **HENKEL** (LICENCIANTE) y la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (LICENCIATARIA) establecieron como una obligación el que se utilizará las “Ventas Externas Netas” como base para determinar el monto por concepto de cánones y derecho de licencia, que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL** (LICENCIANTE) entendiendo como “Ventas Externas Netas” según el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial: “...se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos”. (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).*

*El procedimiento establecido para el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL** se indica en la nota de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12 en el cual se indica lo siguiente:*

“... El cálculo de Licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”.



(Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Y su pago se realiza según el artículo 3, punto 2 del Acuerdo: "...se pagarán en EUROS dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo."

De manera que teniendo en cuenta la base establecida para fijar el pago del canon y derecho de licencia (regalía), que se refiere a las ventas externas netas de las mercancías importadas identificadas con las marcas propiedad de la empresa "HENKEL" (ver definición ventas externas netas y Derechos de HENKEL), es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas de mercancías importadas en estudio, toda vez que lo indicado en los Acuerdos así lo establecen, sino que además contablemente con la documentación aportada por la empresa importadora, también se respaldan esas relaciones. (Ver folios 508 al 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

*4-La empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** adquirió e importó las mercancías en estudio correspondientes a: Adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoteras, selladores entre muchos productos que importa, asociados a las marcas: TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PALCC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX, las cuales son parte de los "Derechos de HENKEL" y que son vendidas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el territorio.*

*De esta forma se comprueba además que la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, calculó los cánones y derechos de licencia sobre las Ventas Externas Netas de las mercancías anteriormente descritas, las cuales están asociadas a las Unidades de Negocio a las cuales pertenecen, según lo indicado en el Acuerdo de Licencia y la nota sin número de fecha 20 de diciembre del 2018 suscrita por el representante de la empresa importadora, donde las mercancías importadas en estudio poseen las marcas comerciales protegidas por el Acuerdo de Licencia, donde dicho cálculo se realiza posterior a la importación de las mercancías, y su pago se ejecuta en forma mensual a la empresa Licenciante **Henkel AG & Co. KGaA**, durante los meses de enero a diciembre de*



2017. (Ver folios 665 al 669 del Tomo 05 y folios del 792 al 795 del tomo 06 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Como se describió anteriormente, la realidad económica de la empresa importadora, la información comercial, los registros contables y el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial”, que fueron aportados por ésta, demuestran que el pago de cánones y derechos de licencia está relacionado con la mercancía importada en estudio, toda vez que de ellos se desprende lo también señalado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado “**Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General**” en el que se establece que “...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. **Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías.**” (Subrayado y resaltado no corresponde con el original).

Lo indicado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC, quedó comprobado para el presente caso, por cuanto en la descripción registrada en los DÚAS transmitidos al sistema informático TICA, los productos importados estudiados y valorados en la presente investigación tienen adscritas las marcas por las cuales la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial” debe pagar los cánones y derechos de licencia pactados a la empresa Licenciante, estas marcas adscritas a las mercancías importadas las individualizan del resto de las mercancías y les da así mismo un valor agregado, una identidad propia, que las relaciona tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC, por lo cual es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple a cabalidad la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga a la empresa Henkel AG & Co. KGaA por las mercancías importadas en estudio.

6.4.2 El pago de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías), constituyen una condición de venta de las mercancías importadas objeto de valoración por lo siguiente:

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado constituye una condición de venta de las mercancías importadas, se consideró el concepto de negocio que maneja la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, mediante el cual se le otorga a la misma una licencia de Propiedad Intelectual e Industrial. Además en dicho Acuerdo se indica que la Licenciataria **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** debe realizar un pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante Henkel AG & Co. KGaA., para esa utilización de esa propiedad Intelectual e industrial, por lo que se está condicionando la adquisición, importación y venta en Costa Rica de dichas mercancías importadas, ya que la empresa Licenciataria debe pagar de forma mensual un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por adquisición importación y la reventa de las mismas calculado sobre las ventas externas netas según



lo establecido en el Acuerdo, pago que realiza la Licenciataria a la empresa Licenciante, lo cual se comprobó y materializó mediante los registros en el Balance de Comprobación Mensual de la cuenta No.465140 denominada según lo indicado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como “ROYALTIES” de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), Registros Contables por el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) Mensuales de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los montos por concepto de cánones y derechos de licencia relacionadas con las mercancías importadas, (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del estudio 05-DCP-AI-2016) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero de 2017 a Diciembre 2017 (Ver folio 165 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Todos estos elementos contractuales que se constataron en la documentación contable, materializan la realidad económica de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, la cual evidentemente radica en la obligación de pagar un canon por la comercialización de las marcas relacionadas con las mercancías importadas, como condición de venta establecida expresamente en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” y ejecutado por medio de los pagos mensuales por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante que fueron registrados en la contabilidad de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

En el Acuerdo suscrito entre las dos empresas de marras denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, se demuestra expresamente que existe un condicionamiento para la adquisición, importación y las ventas de las mercancías importadas en estudio, al establecer un porcentaje por concepto de canon y derecho de licencia (regalía), que varía según la unidad de negocio que se trate conforme se indica en la “Primera Enmienda Al Acuerdo por la Licencia De Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial”, por ejemplo en el caso de Cosméticos y Artículos de Aseo, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-K) se establece un porcentaje de 5,5 % de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Detergentes denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-W) se aplica un porcentaje de 5,5% de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Adhesivos para Consumidores y Artesanos, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de 5,5% de canon y derecho de licencia (regalía), y para la unidad de negocio denominada como anteriormente Tecnologías de Henkel, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de 7% de canon y derecho de licencia (regalía), en virtud del derecho que otorga la empresa Licenciante a la empresa Licenciataria en el punto 2.1 del Acuerdo, en relación con la Licencia para utilizar los “Derechos de **HENKEL**”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en § 1 en el Territorio. (Ver folios 515 al 516 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)



Asimismo, el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” establece que los pagos de las tasas por la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial, que hará la Licenciataria a la empresa “HENKEL”, “...se pagaran en euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la Contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo”. Lo cual demuestra que existe un condicionamiento para adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio por parte de la empresa Licenciante “HENKEL”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

En el artículo §6 “PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA PRIVILEGIADAS” del Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, en el punto 1 se establece con respecto a las “MARCAS” (“Derechos de HENKEL”) en las dos disposiciones que claramente demuestran el condicionamiento que establece la empresa Licenciante para que la empresa Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio en el territorio según se transcribe a continuación:

“...HENKEL declara y garantiza que tiene derecho a conceder la licencia bajo este Acuerdo. Los derechos de Henkel y la información y tecnología privilegiadas seguirán siendo propiedad absoluta de HENKEL durante y después la vigencia de este Acuerdo y, en el caso que la licencia otorgada a la LICENCIANTARIA bajo el presente Acuerdo sea una sublicencia, la propiedad absoluta del respectivo licenciante de HENKEL. La LICENCIANTARIA reconoce que, salvo lo específicamente previsto en el presente, **no adquirirá ningún derecho, título o interés en los Derechos de Henkel y la Información y Tecnología privilegiadas al actuar como LICENCIANTARIA bajo este Acuerdo**” (la negrita no corresponde al original).

(Ver folio 510 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Mientras que el artículo §2 “LICENCIA” en el punto 3 señala que: “... La LICENCIANTARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL”. (Ver folios 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

En cuanto a las obligaciones de la empresa Licenciataria, el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” en lo que interesa del artículo § 8 denominado “CONTROL DE CALIDAD”, reseña que:

“...La naturaleza y calidad de todos los productos fabricados y vendidos de conformidad con este Acuerdo se ajustarán a las normas establecidas por, o aprobadas por, y estarán bajo el control de HENKEL. La LICENCIANTARIA cooperará con HENKEL para facilitarle el control de HENKEL de tal naturaleza y calidad, permitirá una inspección razonable de la operación de la LICENCIANTARIA y le suministrará a HENKEL muestras de todos los Productos, literatura del producto,



incluyendo anuncios, previa solicitud de HENKEL. La licenciataria deberá cumplir con todas las solicitudes razonables de HENKEL”.

Por tanto el Licenciatario, está obligado contractualmente a ajustarse a los estándares establecidos, los lineamientos aprobados y bajo el control de “HENKEL”, lo cual evidencia no solo un condicionamiento para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio, sino también un relación directa del pago de los cánones y derechos de licencia(regalía) con las mercancías importadas en estudio, al estar expresamente establecido en el Acuerdo que a petición de la empresa “HENKEL”, la LICENCIATARIA deberá cumplir con todos los requerimientos razonables de “HENKEL”. (Ver folio 511 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Además, como parte del condicionamiento relacionado a la adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio, establecidas por la empresa Licenciante en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” y que deben ser cumplidas por la empresa Licenciataria, se resalta con claridad en el artículo § 7 denominado “MEJORAS”, donde se establece en el punto 3 que:

“...En caso de que la LICENCIATARIA realice mejoras de los Derechos y la Información y Tecnología privilegiadas de Henkel, la LICENCIATARIA le otorgará a HENKEL la titularidad plena y libre de dichas mejoras si dichas mejoras fueron desarrolladas por la LICENCIATARIA u otras personas en nombre de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA tomará otras medidas adicionales y proporcionará información sobre las mejoras necesarias para otorgarle a HENKEL la titularidad y conocimiento suficiente para permitirle a HENKEL comprender, utilizar y proteger las mejoras. Cualquier costo incurrido por la LICENCIATARIA en relación con la protección de mejoras será sufragado por HENKEL”.

(Ver folio 511 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Otro aspecto sobre el condicionamiento en la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio para el presente caso, se evidencia en el tema de la Tránsito de Derechos, al respecto el artículo § 2 del Acuerdo denominado “LICENCIA” en el punto 1 establece inicialmente que “...HENKEL le otorga a la LICENCIATARIA la licencia para utilizar los derechos de HENKEL y la información y tecnología privilegiadas para las unidades negocio específicas en Anexo1 en el Territorio...” Y en el punto 2 se indica que: “La licencia otorgada a la LICENCIATARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario entre las partes”. Además Además, establece en el punto 3 que “La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL.” (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Y en el último punto 4 se menciona lo siguiente:

“La LICENCIATARIA no realizará ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo



*momento los derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA, la LICENCITARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, **se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento "HENKEL"**. (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016) (La negrita y el subrayado no son del original).*

*Como se puede evidenciar de las cláusulas establecidas por la empresa "HENKEL" en el Acuerdo denominado "Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial" suscrito con la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, las condiciones que están establecidas en dicho Acuerdo para uso de los "derechos de HENKEL" delimitan con claridad las condiciones que se deben cumplir para que la empresa Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio, las cuales tienen esa propiedad intelectual e industrial.*

*Adicionalmente en el Acuerdo denominado "Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial", en el artículo 511 del referente al **"PLAZO, RESCISIÓN"** se menciona en el punto 1 que cada parte podrá terminar este Acuerdo si: "... cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA". (Ver folio 512 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)*

*Con lo expuesto en los puntos anteriores es evidente que el Acuerdo denominado "Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial" suscrito entre el Licenciante y el Licenciatario impone una serie de condiciones a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, para que esta pueda adquirir, importar y vender en el territorio las mercancías que incorporan los "Derechos de HENKEL", aspecto que concuerda con lo estipulado en la artículo 511 denominado **"PLAZO, RESCISIÓN"**, respecto a la rescisión del Acuerdo ante un eventual incumplimiento, estableciendo que al término del mismo la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma los "Derechos de HENKEL" dentro de los cuales se encuentran las **Marcas** relacionadas con la mercancía importada en estudio; con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado "Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial", tienen identidad propia que las individualiza y las identifica del resto de las mercancías importadas, pagando la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se le denomina **"REGALIA"**. En otras palabras, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** está obligada hasta la terminación del Acuerdo a pagar*



a la empresa Licenciante un canon y derecho de licencia (regalía) **relacionado** con el uso de los “Derechos de HENKEL” dentro de los cuales se encuentran las Marcas de las mercancías importadas. (Ver folio 512 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Es así como la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, ante un incumplimiento o una vez que se dé por finalizado el Acuerdo, debe dejar de usar inmediatamente los “Derechos de HENKEL” relacionados con las “...las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo...”. En ese mismo sentido si la empresa “HENKEL” deja de poseer la mayoría de las acciones de la empresa Licenciataria HENKEL podrá rescindir el Acuerdo con efecto inmediato.

Otro aspecto importante considerar es que las mercancías importadas son vendidas por las empresas, HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA., HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE C.V. y la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, en calidad de vendedor y Licenciante. En el caso de esta última empresa, de conformidad con el Acuerdo es la empresa propietaria de las marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”. Por lo anterior, en el pago del canon y derecho de licencia (regalía) para el presente caso se tendrían las siguientes relaciones comerciales:

- Para el primer caso, la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** (Licenciante) actúa en su calidad de vendedor y Licenciante de la mercancía importada y mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) previamente establecido, por lo que se estaría ante la realización de un pago directo al Licenciante y vendedor de las mercancías importadas.
- Para el segundo caso, las empresas HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA. , HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE C.V. , que se declara en el sistema Tic@, con nombre diferente a



“HENKEL” Henkel AG & Co. KGaA, (Licenciante), se comprueba que el pago del canon y derecho de licencia (regalía) se realiza bajo la figura de un tercero. El Licenciante mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) previamente establecido, pese a que éste no es el vendedor de las mercancías consignado en las facturas comerciales.

*Del análisis realizado al “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, la empresa importadora, no puede adquirir, importar, utilizar, y mucho menos comercializar las mercancías importadas las cuales están asociadas a las marcas, por consiguiente de acuerdo al giro comercial de la empresa importadora, no tiene sentido adquirir e importar mercancías que no pueden ser comercializadas en el territorio costarricense con las mencionadas marcas, siendo que además el proveedor de las mercancías y dueño de los derechos de marca es la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, demostrándose así que el pago por concepto de los cánones y derechos de licencia efectivamente es una condición para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto del presente estudio.*

*Aunado a lo anterior, el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado “Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General” que sirve de guía para aclarar el tema, se establece en el punto 7 que “...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 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 Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia”; en este sentido la Autoridad Aduanera determinó que la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** además de ser vendedor de las mercancías, es también la empresa Licenciante misma que a través de una norma contractual obliga a la empresa al pago de un canon y derecho de licencia por el uso de los “Derechos de Henkel” en el territorio, y que sin el contrato denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** no podría adquirir, importar y vender las mercancías importadas en el Territorio..*

De lo anterior, se comprueba que en los meses de enero a diciembre 2017 la condición es exigida por el Licenciante y vendedor de las mercancías aun cuando no estaba incluida en el precio de venta sino que se pagaba posterior cuando es vendida en el territorio, y el pago del canon y derecho de licencia se realizó bajo la figura de un tercero vinculado



(Licenciataria), el cual mediante una norma contractual exige al comprador (Licenciataria) de la mercancía la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia previamente establecido, pese a que este no es el único vendedor de la mercancías consignado en las facturas comerciales pero es el dueño de la propiedad intelectual relacionada con las mercancías importadas en estudio. Lo anterior es concordante con el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC y la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 que establece:

*“...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como “condición de la venta” cuando **la condición la exige el vendedor** y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o **el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...**”.*

Por consiguiente, analizando la situación y teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la Adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto de estudio y los derechos otorgados a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** a través del **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito con la empresa **Licenciante Henkel AG & Co. KGaA**, se determina que si se diera por terminada la relación contractual, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** no podría adquirir los productos ni hacer uso de las marcas comerciales y mucho menos vender los productos asociados a dichas marcas, dado que el derecho otorgado está estrechamente vinculado al uso de las marcas comerciales adscritas a las mercancías importadas, que es la razón de ser del negocio y por la cual se paga el canon y derecho de licencia a la empresa **Licenciante**.

6.4.3 Verificación que el canon y derecho de licencia no forma parte del precio realmente pagado o por pagar.

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado no forma parte del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, se realizó la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, comprobando en la contabilidad de la empresa, de conformidad con el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito con la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, que se debe cancelar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), mismo que se calcula sobre las ventas externas netas de las mercancías importadas a Costa Rica.

Respecto a la evidencia que respalda el pago de dicho canon y derecho de licencia, la empresa aportó los asientos contables del pago por concepto de cánones y derechos de licencia del 01 de Enero 2017 al 31 de diciembre del 2017 (**Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del estudio 05-DCP-AI-2016**), el histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los cánones y derechos de licencia para el período comprendido entre el 01 de enero del 2017 al 31 de diciembre del 2017 (**Ver folios**



166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), la balanza de comprobación detallada mensual para los meses de enero a diciembre 2017 (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), las declaraciones juradas de retenciones en la fuente por remesas al exterior Ley № 7092 (Formulario D-103-E) de enero a diciembre 2017 (Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016), auxiliar de ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los cánones y derechos de licencia (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del estudio 05-DCP-AI-2016) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 (Ver folios del 165 al 166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016). Con la información y documentación que fue aportada por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria), se determinó que esta realizó el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante), mismos que fueron calculados sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL"), por lo tanto se demuestra que los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación de las mercancías en estudio y que fue cancelado posteriormente por la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante.

Sobre este punto es importante resaltar, que de conformidad con la información aportada por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), se calcula sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo, ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016) de las mercancías que fueron adquiridas, importadas y vendidas en Costa Rica por la Licenciataria, evidenciando así, que el monto pagado de los cánones y derechos de licencia (regalía) realizado sobre las ventas externas netas de mercancías nacionalizadas en nuestro país, no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar declarado y que fue cancelado a la empresa Licenciante.

También esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable, que el pago del canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante, propietaria de las marcas de interés, se registra contablemente en la cuenta No. 465140 denominada "ROYALTIES" (regalías), por concepto de pago de cánones y derechos de licencia (regalías), con lo cual se evidencia que el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) se registran y pagan de forma separada, respecto al registro y pago de la compra de dichas mercancías importadas, consecuentemente el monto del canon y derecho de licencia (regalía) que se cancela a la empresa Licenciante nunca fue declarado ante la Autoridad Aduanera al momento de la importación de las mercancías en estudio. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Esto se confirma por lo expresado por el señor Stewart Chan Sibaja representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, el cual mediante una nota sin número de fecha 25 de junio del 2018, ante la consulta realizada por el ONVVA de que si el canon y derecho de licencia (regalía) está incluido en el precio realmente pagado o por pagar



*declarado por las mercancías importadas, éste expresó textualmente "...no está incluido porque los cánones que HENKEL maneja no se encuentran vinculados a las mercancías y por lo tanto no deben incluirse en su valor", pese a esta respuesta de la empresa importadora, es claro para esta Autoridad Aduanera que quedó demostrado que el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) se realizó posteriormente tomando como base del cálculo las "Ventas Externas Netas", tal y como lo establece el Acuerdo suscrito por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y Henkel KGaA Alemania", con lo cual se comprueba que los mismos no están incluidos dentro del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado por las mercancías importadas objeto de estudio. (Ver folios 581 al 582 del Tomo 05 del estudio 05-DGP-AI-2016)*

*De acuerdo con la información y documentación que fue recopilada durante la actuación fiscalizadora se comprobó la realidad económica, comercial, contable y contractual de la empresa importadora, donde la Autoridad Aduanera analizó dichas pruebas aportadas y determinó que desvirtúan lo citado anteriormente por la empresa importadora y que se demuestra a través de éstos, la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**. Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en el sistema Tica, aspecto que se verificó en el módulo de la Declaración de Valor; así como tampoco fue declarado en cada una de las Declaraciones de Valor en Aduana, documento físico adjunto a cada declaración aduanera de importación en estudio; dado que en la casilla No.29 de dicho formulario señalan que no existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente; así tampoco se reflejan los montos por este concepto en las facturas aduaneras de importación adjuntas a la declaración aduanera de importación. (Ver folios 822 al 829 del tomo 06 y del folio 892 al 917 del Tomo 07 (ONVVA-DGP-NAE-08-2018, ONVVA-DGP-NAE-09-2018, ONVVA-DGP-NAE-10-2018 y ONVVA-DGP-NAE-24-2018 "Pruebas: Verificación de la firma del representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en la declaración del valor y la declaración del pago por concepto de cánones y derechos de licencia" del estudio 05-DGP-AI-2016)*

*En conclusión, este mecanismo de cálculo y pago a la empresa Licenciante de parte de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, evidencian que el monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) denominada "**REGALIAS**", no está incluida en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras de importación que son objeto del presente estudio.*

En síntesis y de conformidad con lo anterior podemos confirmar que:

a) "El canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración: la empresa importadora goza del derecho exclusivo para usar los derechos de propiedad intelectual relacionados con la distribución, mercadeo y venta relacionadas con mercancías variadas correspondientes a



productos como: adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterías, selladores, entre otros (Ver folios del 1052 al 1236 del Tomo 09 Exp-ONVVA-014-2020). y por ello debe pagar al licenciante derechos de licencia según los porcentajes definidos en el contrato, por lo que evidentemente el canon se relaciona con las mercancías objeto de importación.

Lo anterior se confirma con el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración al decir:

“...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia...”

b) El pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta de las mercancías objeto de valoración: para que la empresa importadora pueda adquirir las mercancías debe pagar mensualmente un canon calculado sobre las ventas externas netas, lo cual se comprobó a partir del balance de comprobación mensual, los registros contables por pagos de regalías, y el detalle de pagos y transferencias por regalías.

c) El monto del canon o derecho de licencia no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración: de la información proporcionada y analizada por la autoridad aduanera, así como del contenido de las declaraciones aduaneras en litis, se demostró que el pago del canon al licenciante se registra contablemente y se paga con posterioridad a la compra de las mercancías, evidenciando así, que los pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia sobre las mercancías importadas, no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado por la empresa al momento de la importación y que si fue cancelado a la empresa Henkel AG & CO KGaA, ha sobre quedado debidamente demostrado en autos, que en la especie se ha cumplido con las condiciones del artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC. Es así como la Autoridad Aduanera determinó que efectivamente existe un pago por concepto de cánones y derechos de licencia, que el mismo cumple con las tres condiciones establecidas en el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC según se ha explicado y que el mismo no fue adicionado al precio realmente



pagado o pagar que fue declarado al momento que fueron importadas las mercancías en estudio.

Cabe acotar que, en el acto recurrido se aborda el tema, explicando las razones por las cuales la Administración tiene acreditado el cumplimiento de las tres condiciones señaladas y al tenor de lo indicado en las disposiciones vigentes en materia de valoración, de forma que el canon de acuerdo con el contrato respectivo, está relacionado con las mercancías importadas, constituyen una condición de venta de éstas y el derecho de licencia se registra y paga con posterioridad, por ende el canon no fue declarado ni cancelado al momento de importación de las mercancías, tal y como se demuestra de la investigación contable realizada en su momento por el ONVVA.

Asimismo, la nota interpretativa al artículo 8, punto 1 inciso c) indica:

“...Párrafo 1 c)

1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.

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

En razón de lo anterior, lo que el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC exige es que el pago del canon y derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas, que dicho pago sea una condición para la venta de las mercancías y que no esté ya incluido en el precio realmente pagado o por pagar, además de que dicho ajuste sea sobre la base de datos objetivos y cuantificables todo lo cual sucede en la especie como ya se ha fundamentado durante la totalidad del procedimiento desarrollado.

Sobre lo argumentado en relación con el alcance de la fiscalización, debe indicarse que lo actuado por el ONVVA durante la actuación fiscalizadora, fue realizado de conformidad con las disposiciones reglamentarias vigentes, contando con la competencia y atribuciones necesarias para ello. Los resultados obtenidos, obedecen a una labor minuciosa de recopilación y análisis de la documentación diligenciada y suministrada por el sujeto fiscalizado, los hallazgos no son irreales ni supuestos como lo expresa el recurrente, el ajuste llevado a cabo no obedece a criterios subjetivos o



arbitrarios, sino que la metodología empleada de asignación de un porcentaje de distribución proporcional es un medio objetivo y cuantificable, resultado de la aplicación de una operación lógico matemático que a su vez es constatable a través de la información contable brindada por la empresa, por lo que no hay “aseveraciones y presunciones erróneas”, como se señala en el escrito presentado.

De más está señalar que, durante la auditoría, el sujeto fiscalizado tuvo una amplia participación y la oportunidad de aportar la información en los términos requeridos por el ONVVA y que le permitiera con base en ésta, determinar el porcentaje o proporción de regalía que correspondía pagar a cada línea de mercancía importada y vendida, y fue en detrimento de ella que se procedió a usar el procedimiento de distribución proporcional de los montos calculados y pagados por la empresa, lo cual se ajusta al Acuerdo de Valoración y adicionalmente ha sido avalado por el Tribunal Contencioso Administrativo, según se observa:

*“...En este sentido, el Tribunal parte de que la Administración ya había explicado a la empresa la metodología que usaban y que para ello requerían la información de las ventas, lo cual no fue suministrado, como se ha indicado, con prueba fehaciente para aplicar a ese período fiscalizado de 2011, siendo que en las resoluciones posteriores de la Administración, en las cuales se determinó la variación de las DUAs, se hizo nuevamente referencia a la ecuación y metodología usada, así como el sustento jurídico de las mismas, por lo cual, ante tal panorama, no considera este Tribunal que la alícuota usada por la Administración no tuviera sustento, ya que precisamente en el Informe Final emitido con ocasión del estudio de fiscalización (Folio 1281 Tomo IV del expediente administrativo), así como la resolución final del procedimiento dictada por el Director General de Aduanas y la de apelación por parte del Tribunal Aduanero Nacional (Folios 1581 y 1819 del Tomo V del Expediente Administrativo), se llega a determinar que del estudio realizado la empresa investigada cumple con las condiciones establecidas en el numeral 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC y que de acuerdo con ese mismo numeral octavo, los cánones de licencia debían adicionarse al precio realmente pagado o por pagar, por concepto de cánones o derechos de licencia a las declaraciones aduaneras estudiadas correspondiendo la aplicación de un porcentaje o alícuota (proporción del cánón) al valor de aduana declarado, usando la fórmula: Valor en aduana determinado igual al valor declarado base CIF + (Valor declarado base CIF) *% Alícuota. Así las cosas, bajo las circunstancias especiales en el presente asunto, derivadas de la propia omisión de la empresa RB de presentar prueba fehaciente en torno a las ventas del período estudiado...” (Sentencia No. 50-2022-V).*

No es aceptable que se argumente que el ajuste al valor originalmente declarado carece de sustento normativo, cuando desde el informe emitido por



el ONVVA y que dio lugar al procedimiento ordinario, se han citado y justificado todas y cada una de las disposiciones que fundamentan el actuar de esta Dirección. Resultando totalmente inaceptable, pretender que se invalide lo actuado en este caso, cuando esta Administración ha explicado reiteradamente las razones técnicas y legales que avalan la determinación efectuada.

Respecto al **principio de realidad económica**, que se endilga como quebrantado, debe decirse que en ningún momento ha mediado una interpretación “pro fisco”, “ni sesgada” desde el inicio de la actuación fiscalizadora ha existido una interpretación pro realidad, por ello los requerimientos de información dirigidos a obtener los elementos objetivos que permitieran comprobar el precio realmente pagado por las mercancías en estudio, esta autoridad conoce la diferencia entre verdad real y verdad pro fisco, y es la búsqueda de la verdad real lo que ha imperado en el presente caso, la adición de los cánones efectuada por el ONVVA, no solamente se ajusta a dicho principio, sino también al de realidad económica, método interpretativo que permite que la Administración Tributaria asignar a los hechos, una significación acorde con la realidad, aún y cuando, esto implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en sus relaciones jurídico económicas, siempre manteniendo respeto absoluto a los derechos de los contribuyentes.

Lo actuado en esta litis, pese al panorama diferente que expone el interesado, responde al principio de realidad económica, contable, contractual y comercial de la empresa importadora, siendo coincidente con lo indicado por la Sala Primera en la sentencia número **001839-F-S1-2020**:

"...El principio de realidad económica consiste en un método de interpretación de las leyes tributarias, el cual permite al operador apartarse de las formas o apariencias jurídicas para desentrañar la realidad de los hechos económicos que sirven de presupuesto al tributo, debido a que las formas adoptadas por los contribuyentes y la realidad no siempre coinciden. Opera tanto a favor como en contra del contribuyente. Dicho principio se encuentra desarrollado en los numerales 8 y 12 del Código de Procedimientos Tributarios..."

Lo anterior, es concordante con el criterio emitido por el Tribunal Contencioso Administrativo, en una sentencia que igual al presente litigio, está asociada a la adición de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado, a saber, la sentencia N^o 562019-V de fecha 10 de julio del 2019, en la que analizó si las mercancías importadas cumplían con las tres condiciones del artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC, al respecto señaló:



“Luego de la valoración de los contratos citados, el Tribunal concluye que mediante esos convenios, la empresa accionada, se obligó a pagar regalías por concepto de cánones o derechos de licencia, que están relacionadas con las mercancías importadas, por cuanto el pago por esos conceptos indiscutiblemente está vinculado con el uso de esas marcas, según se infiere de las estipulaciones de los contratos que este Órgano decisor ha tenido a la vista.”

Sobre que el canon y derecho de licencia no esté incluido en el valor en aduana declarado al momento de la importación, el Tribunal Contencioso Administrativo indicó en la sentencia supra citada:

“Finalmente, también se arriba a la conclusión de que el pago del canon y del derecho de licencia no formaron parte del precio pagado o por pagar, lo anterior, por cuanto en los mismos contratos se dispuso que esos rubros serían cancelados del total de las ventas netas, es decir una vez importadas y vendidas las mercancías. Aunado a lo anterior, la Autoridad Aduanera, con ocasión del proceso fiscalizador pudo constatar, según lo dispuso en el acto determinativo, que, en la información contable de la accionada, constaban esos pagos, y que los cálculos fueron realizados sobre las ventas netas”.

Considera la Autoridad Aduanera que su accionar en todo momento ha estado fundamentado en la normativa que regula la valoración aduanera, respetando la jerarquía de las normas en aplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, el Reglamento Centroamericano de Valoración de las Mercancías, la Ley General de Aduanas y su Reglamento, y los aspectos contemplados en la **Circular ONVVA-02-2008**, y no como lo hace ver la empresa importadora, dado que lo que la Autoridad Aduanera hace para establecer el porcentaje (%) de cálculo de la alícuota, es un procedimiento de distribución proporcional, aplicado a través de una fórmula matemática utilizada para distribuir de forma proporcional los montos de los cánones y derechos de licencia (royalties) pagados por la empresa importadora a la empresa licenciante, dicha fórmula aritmética no quebranta las reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o principios elementales de justicia, lógica o conveniencia considerando que las mismas se fundamentan en la realidad económica, financiera, comercial, contable y contractual de la empresa importadora, dado que los datos utilizados son los mismos que son proporcionados por la empresa importadora, con lo cual queda demostrado que la Autoridad Aduanera en ningún momento ha actuado de forma arbitraria, ni se ha basado en estimaciones o consideraciones subjetivas ya que hace uso de datos objetivos y cuantificables aportados por la



empresa importadora durante la actuación fiscalizadora, mismos que quedan demostrados en el informe del órgano fiscalizador y en las resoluciones emitidas durante este procedimiento, en donde se explicó detalladamente el porqué y el cómo de la adición correspondiente al precio realmente pagado o por pagar declarado por la empresa importadora.

Cabe recordar que, tanto en el informe final emitido por el ONVVA, como en la resolución aquí impugnada, se explicó adecuada y detalladamente el procedimiento seguido para calcular las regalías para el presente caso, a saber, mediante la determinación de una Alícuota (porcentaje) de forma mensual, la cual resulta de dividir el pago total de regalías del mes pagado al licenciante por cada unidad de negocio, entre el total de las mercancías importadas por mes en términos FOB (según las mercancías declaradas) por 100, según la siguiente fórmula:

$$\% \text{ Alícuota} = (\text{Cánones del mes por unidad de negocio} / \text{total de las mercancías importadas por mes término FOB (según las mercancías declaradas)}) * 100$$

El procedimiento aplicado para el cálculo de la alícuota se realiza mensualmente, por cuanto el pago de la regalía que realiza la empresa licenciataria a la licenciante, lo hace de forma mensual, tal y como lo establece el Contrato para la licencia de propiedad intelectual e industrial y lo determinado en los registros contables.

El fin del cálculo de la alícuota es determinar el porcentaje proporcional que se aplica por línea del DUA (corresponde a la línea de la factura FOB) de cada declaración aduanera, para determinar la proporción de regalía que se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. El cálculo de porcentaje de la alícuota fue realizado en euros, por ello el monto FOB de las importaciones (por marca) se trasladó a euros, según el tipo de cambio del Banco Central de Costa Rica a la fecha de aceptación de cada uno de los DUAS.

Con respecto a la determinación del valor en aduana, una vez determinado el porcentaje de Alícuota que se aplicará para calcular el monto de canon, debe determinarse cuál es el monto en colones al que corresponde ese porcentaje de la alícuota, para ello se recurre a una fórmula matemática que se obtiene de multiplicar el valor FO en dólares de cada línea del DUA afecta al pago del canon por el porcentaje calculado, utilizando la siguiente fórmula:



Monto de la Adición por Cánones= Valor FOB declarado en \$ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon X el porcentaje de alícuota calculado.

Una vez definido el monto de la adición por concepto de cánones y derechos de licencia, esta Dirección aplicó la ecuación que emana del Acuerdo de Valoración Aduanera, que se indica:

Valor en Aduana= Precio realmente pagado + los ajustes del artículo 8 del Acuerdo de Valor

Aunado a lo anterior se considera importante traer a colación lo indicado en la **Sentencia No. 95-2016 del 10 de marzo del 2016** en donde el Tribunal Aduanero Nacional indica:

“A criterio de este Tribunal, la Administración utiliza el término “alícuota” desde el punto de vista matemático-financiero-contable, partiendo de los mismos elementos contables y contractuales utilizados por la recurrente para pagar a las empresas Concedentes de la Licencia, cálculo del canon posterior a la venta de las mercancías, pago trimestral dividido entre el valor total en aduana declarado en colones, estableciendo las fórmulas matemáticas, lo que permite determinar un porcentaje proporcional por línea de Declaración Aduanera y por marca de producto, para determinar así la proporción del canon añadido al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. La autoridad aduanera mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho tributario o tributario aduanero”

Cabe agregar, que el referido cálculo matemático que utilizó la Autoridad Aduanera para distribuir entre las líneas de las mercancías importadas la cuantía por concepto de cánones y derechos de licencia (royalties) determinado a ser adicionado al precio realmente pagado o por pagar, está acorde con lo indicado por la **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución 001365-F-S12013**, del 9 de octubre del 2013, la cual señala:

“...respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar



una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que “una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...”. (El resaltado no es del original).

Así también, como lo indica la Sala Constitucional en el voto 4940-2012, en la cual se hace referencia a la utilización de criterios técnicos citando:

“como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. [...] En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado más apegado a la realidad sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico...no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria.” (El resaltado no es del original).

Por otro lado, es importante mencionar lo señalado por el Tribunal Contencioso Administrativo en la **sentencia № 56-2019-V** de fecha 10 de julio del 2019, en un caso donde se discutió la adición de los cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, siendo que dicho Tribunal ante el mismo actuar de la Autoridad Aduanera como sucede en la especie, sobre este requisito de objetividad estableció que:

“como ya también ha sido explicado, es claro que el fiscalizador, para determinar establecer la existencia de la obligación y determinar su cuantía se basó en la información proporcionada por la propia accionante, de modo que al aplicar la ecuación cuestionada, los datos que la componen se derivan de los asientos contables en los cuales se registraron los pagos realizados por concepto de regalías, así como los comprobantes de pago, y los contratos en los que se estipulaba la existencia de la obligación de ... , en orden a pagar cánones y derechos de licencia, así como el porcentaje que debía cancelar y su base de cálculo...”. (Resaltado no corresponde con el original).

En esa misma línea, en la sentencia supra citada, indica sobre la distribución proporcional matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas señalando que:



“...este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable” y por su parte, el artículo 1 del Acuerdo de Valor en Aduanas de las Organización Mundial de Comercio (OMC), señala que el valor en aduanas de las mercancías será “el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y referido Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, estipula en su artículo 8, inciso c, que para calcular el impuesto, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas deberá añadirse los cánones o derechos de licencia que el importador tenga que pagar que estén relacionados con esas mercancías, que sean una condición para su venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. De este modo, a pesar de que la normativa citada no establece propiamente una fórmula matemática, sí dispone los elementos que componen la base imponible, y claramente establece que ésta debe adicionarse con las regalías pagadas por concepto de cánones y derechos de licencia, de este modo el sustento normativo que echó de menos el Tribunal Aduanero Nacional sí existe, y está integrado como parte de la fundamentación jurídica del acto final”. (Resaltado no corresponde con el original).

Así las cosas, por los argumentos técnicos expuestos en el presente documento, se demuestra que el actuar de la Autoridad Aduanera se fundamentó en la normativa nacional e internacional que regula la materia de valoración aduanera y que en todo momento se respetó la realidad económica, financiera, comercial, contable y contractual que fue presentada por la empresa importadora, en el marco de la actuación fiscalizadora y del procedimiento administrativo, consecuentemente ante esa realidad económica se aplicó una fórmula de distribución proporcional (alícuota) para asignar el monto registrado y pagado por concepto de cánones y derechos de licencia a cada línea de mercancía importada asociada a la marca comercial protegida por el contrato de licencia suscrito por la empresa importadora.



Otro de los argumentos de la empresa importadora, versa **sobre los antecedentes jurisprudenciales y la economía procesal**, considerando que:

“...Es ilógico que la Administración mal gaste recursos humanos, económicos y de tiempo en este tipo de procesos cuando se niega a valorar la prueba presentada y a analizar la jurisprudencia administrativa que se ha generado sobre la valoración realizada...”

Sobre el particular, debemos decir que el **principio de economía procesal** promueve que el proceso vaya sin errores desde el momento de su comienzo, para evitar costos innecesarios al Estado y a las partes afectadas del mismo, justo eso es lo que se trató de hacer desde el inicio de la fiscalización y hasta la etapa final del procedimiento ordinario, pues se ha recabado la prueba necesaria, la misma ha sido valorada objetivamente, se conocieron y valoraron las pruebas aportadas junto con el escrito de alegatos. Lo actuado además responde al **principio de legalidad** y procura el cumplimiento de los fines del régimen jurídico aduanero, específicamente el contenido en el inciso c) del artículo 6 de la Ley General de Aduanas, que reza “*Facultar la correcta percepción de los tributos...*”.

Con respecto a los antecedentes jurisprudenciales, en la presente resolución ha quedado ampliamente demostrado que existe vasta jurisprudencia tanto administrativa como judicial, que confirman la actuación de esta Dirección y a partir de ella es claro que se cuenta con elementos fácticos y jurídicos suficientes para mantener el ajuste en el valor aduanero de los DUAS en litis, seguir en este momento una línea en contrario conlleva desconocer los fallos recientes emitidos en la materia. Por tanto, No existe un “comportamiento irreverente ante la desaplicación de la jurisprudencia” como acusa el recurrente, pues fallos recientes del Tribunal Aduanero Nacional y de los órganos contenciosos han avalado la línea seguida por esta Administración.

Una vez atendidas las manifestaciones efectuadas por las partes de este procedimiento, se estima improcedente declarar la nulidad de lo actuado por esta Dirección, al no configurarse en la especie una nulidad absoluta, en los términos establecidos en el numeral 223 de la Ley General de la Administración Pública, que reza:

“Artículo 223.-

1.Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.



2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión.”

En conclusión, el procedimiento administrativo se desarrolló en procura de llegar a determinar la verdad real de los hechos y asegurando plenamente al recurrente sus derechos, ello según lo regulado en la LGAP en su artículo 214, y no han existido vicios en las actuaciones, pues la Administración se ajustó a las formalidades sustanciales del procedimiento, en respeto a los principios de legalidad y debido proceso contenidos en los numerales 11 y 39 de la LGAP y de la Constitución Política, respectivamente, así como los artículos 128, 165, 166, 171, 172 y 223 de la LGAP, en consecuencia es procedente mantener lo actuado mediante resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**, acto administrativo aquí impugnado.

Las restantes nulidades que se exponen en los alegatos y conclusiones presentados por las partes atañen al fondo del asunto en litis, por ello serán abordadas en el siguiente apartado, siendo algunas de las mismas reiterativas de lo desarrollado supra.

VII. SOBRE LOS DEMAS ALEGATOS DE FONDO Y PRUEBA EXTRAORDINARIA PRESENTADOS POR EL ADMINISTRADO:

Con respecto a los Alegatos presentados, se tomarán en cuenta en este apartado los presentados contra el acto de inicio, como los presentados en la audiencia de recepción de prueba conferida al administrado y conclusiones remitidas a la Administración. A continuación, se exponen las inconformidades manifestadas por la empresa importadora y la Agencia, al procedimiento de marras:

A. SOBRE EL ALEGADO ANÁLISIS INCORRECTO DEL CONTRATO QUE VUELVE EN ILEGAL LO ACTUADO: La empresa fiscalizada dentro de sus alegaciones, en lo conducente señala:

“las cláusulas 1 y 2 del Contrato demuestran que su objeto es más amplio que el uso de marca y no tienen vinculación alguna con importaciones a Costa Rica, este incluye:

- Licenciar los derechos de propiedad intelectual que le pertenecen a Henkel AG & Co.*
- Asegurar que Henkel Costa Rica, como empresa que pertenece a Henkel AG & Co. está en capacidad de desarrollar las diversas unidades de negocio y la operación en Costa*



Rica, sin tomar en consideración si los productos son maquilados en Costa Rica, exportados o importados al país.

- Henkel AG & Co. otorga licencias para el uso de sus marcas, procesos, fórmulas y otros.
- Transferencia de información y tecnología.
- Ventajas que la propiedad industrial otorga a una empresa en un mercado, que en el caso de Henkel Costa Rica no está limitado al territorio de Costa Rica, sino que incluye Centroamérica y el Caribe” ...

... “La administración erróneamente se enfoca únicamente en lo que se refiere a las marcas que pertenecen a Henkel AG & Co. como parte de los derechos de propiedad intelectual, haciendo énfasis sobre líneas de producto importado, cuando el Contrato claramente establece que Henkel AG & Co. otorga una licencia sobre todos los derechos de propiedad intelectual en relación con las unidades de negocio establecidas, sin diferenciar si el producto fue maquilado en Costa Rica, si fue vendido a terceros sin que los productos ingresen a territorio nacional (es decir se configuren ventas sucesivas), o si fue importado de forma definitiva al territorio nacional por Henkel Costa Rica”.

... “Los pagos de las regalías que deben ser canceladas de acuerdo con los artículos 1, 2, y 3 del Contrato, no se pagan sobre la venta de una mercancía específica importada, sino que se pagan sobre unidades de negocio específicas contenidas en el “Schedule 1” del Contrato, así definido por la cláusula 2 del mismo ...

Debemos tomar en consideración que los pagos por regalías son calculados sobre las ventas mensuales de los productos de cada unidad de negocio, sin tomar en cuenta la fecha de importación del producto, el lugar de maquila del mismo o si se trata de ventas sucesivas donde los productos no tocan suelo costarricense, considerando únicamente la Venta Neta Externa, puesto que el pago de las regalías se encuentra directamente relacionado a las unidades de negocio” ...

Argumentos no compartidos por la Administración; por lo que se hace necesario establecer en primera instancia que:

Según lo indicado en el informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, referente al Contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” suscrito entre las empresas HENKEL COSTA RICA LIMITADA en adelante llamado como “LICENCIATARIO” una sociedad de responsabilidad limitada, organizada bajo las leyes de Costa Rica y la empresa Henkel AG & Co. KGaA en adelante “HENKEL”, una compañía organizada y existente bajo las leyes de Alemania, teniendo su base principal de negocios en Henkelstrasse 67, D-40191 Dusseldorf, Alemania, según contrato suministrado por el importador HENKEL COSTA RICA LIMITADA, en el cual indica que la empresa Henkel AG & Co. KGaA: “...directa o indirectamente, posee la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA desea usar



ciertos derechos de propiedad intelectual e industrial, así como información y tecnología propiedad de HENKEL (o sobre la cual HENKEL tiene una licencia otorgada por terceros y sobre la cual HENKEL tiene el derecho a otorgar sublicencias).

HENKEL está dispuesta a conceder tales derechos a la LICENCIATARIA para un territorio definido en los términos y condiciones que se establecen a continuación. (Ver folios 507 Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016).

En el apartado de Definiciones del Acuerdo para la Licencia de derechos de Propiedad Intelectual e Industrial, se deben destacar los siguientes conceptos para mayor entendimiento de los derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre las partes que lo suscriben, sean:

- *“Derechos de HENKEL” se refiere a todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, o (ii) para los cuales HENKEL ha obtenido u obtendrá una licencia de terceros con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias relacionadas a las unidades de negocio especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo.*
- *“Información y Tecnología privilegiadas” se refiere a toda la información (i) perteneciente a HENKEL , o (ii) otorgada bajo licencia a HENKEL por terceros con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias, incluyendo desarrollos e invenciones tecnológicas, planos, diagramas, impresiones, diseños, procesos de fabricación, tecnología de aplicación, fórmulas, especificaciones, información de servicios técnicos, datos analíticos y de control de calidad, aprobaciones de productos y toda la información similar relacionada con el desarrollo, fabricación, comercialización, distribución y venta, pruebas, mantenimiento, operación y mejora de productos y procesos relacionados con las unidades de negocio de HENKEL especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo.*
- *“Territorio” se refiere a los territorios de la LICENCIATARIA (es decir, Costa Rica y los países en los que la LICENCIARTARIA conduce su negocio de exportación) y los países adicionales que se acuerden mutuamente de tiempo en tiempo para líneas de productos específicos.*
- *“Ventas Externas Netas” se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o*



reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos.

- **“Ventas”** se refiere a todas las ventas de productos fabricados por la LICENCIATARIA o por un tercero para la LICENCIATARIA (fabricación de terceros) o comprados a HENKEL u otras compañías controladas directa o indirectamente por HENKEL.
- **“Terceros”** se refiere a todas las personas y / o entidades que no están directa o indirectamente controladas por HENKEL.
- **Terceros”** se refiere a todas las personas y / o entidades distintas a HENKEL y la LICENCIATARIA.

(Ver folios 507 al 508 Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

El Acuerdo de Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial fue suscrito entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA**, denominado en el contrato y de ahora en adelante como **“HENKEL”** una compañía organizada y existente bajo las leyes de Alemania, y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** denominado en el contrato como **“LICENCIATARIA”** una sociedad de responsabilidad limitada, organizada bajo las leyes de Costa Rica. (Ver folios 507 al 516 Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

El Acuerdo de Licencia, establece las estipulaciones y condiciones entre el Licenciante la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, **“HENKEL”** y la Licenciataria la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIA”** para que esta última, pueda usar la licencia para utilizar los **derechos de HENKEL** además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en **“SAnejo 1”** en el Territorio. De igual forma, el Acuerdo de licencia establece que la Licenciataria debe realizar el pago de una “regalía” (canon y derecho de licencia) al Licenciante por la autorización concedida.

Es importante indicar que según el Acuerdo en el apartado de “Definiciones” se establece que por **“Derechos de HENKEL”** comprende para la Licenciataria la autorización para poder utilizar: *“...todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados y no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, o (ii) para los cuales HENKEL ha obtenido u obtendrá una licencia de terceros con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias relacionadas a las unidades de*

Expediente: ONVVA-16-2020



negocios especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo". (Ver folio 507 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Es decir, "HENKEL", mantendrá el dominio total de la propiedad de todas las patentes, marcas, derechos de autor, licencias de comercio y todo el resto de los derechos de propiedad intelectual, registrados y no registrados, pese a que otorga el derecho a la "LICENCIATARIA" a utilizarlas.

De conformidad con lo que establece el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual, este fue pactado entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA, una empresa constituida y existente de conformidad con las leyes de Alemania y con sede en Henkelstrasse 67, D-40191 Dusseldorf (Alemania) en adelante "HENKEL" y Henkel Costa Rica Ltda., una empresa constituida y existente de conformidad a las leyes de Costa Rica y con sede en 100 mts. Sur y 50 mts. Oeste de Celebrity Lovable, San Joaquín de Flores, Heredia, Costa Rica, en adelante, la "LICENCIATARIA".

HENKEL COSTA RICA LIMITADA "LICENCIATARIA", es la empresa licenciataria autorizada por la empresa Henkel AG & Co. KGaA, para usar la licencia para utilizar ciertos derechos de propiedad intelectual e industrial, además de información y tecnología para las unidades negocios específicas en el anexo 1 de la Primera Enmienda al Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial. La licencia otorgada a la LICENCIATARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario entre las partes presentes. Así mismo, se establece que la LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de "HENKEL", (Ver contrato denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", folio 508 del Tomo 04 del Estudio 05-DCP-AI-2016).

La empresa licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, además de cumplir con la duración y las condiciones del Contrato de Licencia, debe de pagar a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, un canon y derecho de licencia (regalía) *"sobre el total de la Ventas Externas netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos."* (Ver artículo 3 del contrato denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", folio 509 del Tomo 04 del Estudio 05-DCP-AI-2016).

Es importante tener en cuenta en el cálculo y el pago del canon y derecho de licencia (regalía) que detalla el "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", entender el concepto de Ventas Externas Netas



ya que sobre estas se calculan los montos por cánones y derechos de licencia (regalías), para lo cual el Acuerdo en el apartado de **“Definiciones”** se establece que por **“Ventas Externas Netas”**: *“se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos.”*

También el Acuerdo define el término de **“Ventas”** como: *“se refiere a todas las ventas de productos fabricados por la LICENCIATARIA o por un tercero para la LICENCIATARIA (fabricación de terceros) o comprados a HENKEL u otras compañías controladas directa o indirectamente por HENKEL”* (Ver Definiciones del contrato denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, folio 508 al del Tomo 04 del Estudio 05-DCP-AI-2016).

La empresa Henkel AG & Co. KGaA, es la empresa Licenciante que autoriza a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA para que esta última, pueda usar la licencia para utilizar los derechos de **“HENKEL”**, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en **“Anexo 1”** en el Territorio. De igual forma, el acuerdo de licencia establece que el licenciatarario debe realizar el pago de una regalía al licenciante por la autorización concedida.

Para efectos de complementar y aclarar lo mencionado anteriormente, se detalla a continuación una explicación de la información que se deriva de los Artículos del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**. (Ver contrato denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, ver folios 507 al 516 del Tomo 04 del Estudio 05-DCP-AI-2016).

El Artículo 2, punto 1 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, **“HENKEL”** le otorga a la LICENCIANTARIA la licencia para utilizar los derechos de **“HENKEL”** y la información y tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio.

Según el Artículo 2, punto 2 del acuerdo se establece que la licencia otorgada a la LICENCITARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario de las partes. También el mismo artículo 2, punto 3 indica que la LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de **“HENKEL”**.

Y en el punto 4 del artículo 2 del Acuerdo, establece la condición respecto a qué:

Expediente: ONVVA-16-2020



*“La LICENCIATARIA no realizara ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo momento los Derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIAS, la LICENCITARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, **se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento “HENKEL”.**” (La negrita y el subrayado no son del original). (Ver contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 508 del Tomo 04 del Estudio 05-DGP-AI-2016).*

Como se puede ver de estos primeros artículos del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, la empresa Licenciante “HENKEL” otorga una licencia a la empresa Licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, donde se define los derechos de uso de esa propiedad Intelectual e Industrial, donde la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA debe usar estos derechos otorgados por la empresa “HENKEL” de acuerdo a sus instrucciones, condiciones y restricciones, se aprecia con claridad que la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA debe limitar su accionar a las condiciones, instrucciones y restricciones que le sean impuestas por la empresa “HENKEL” para poder adquirir, importar y comercializar cualquier mercancía que tenga la propiedad Intelectual e Industrial de la empresa “HENKEL”.

Mediante el Artículo 3, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, se establece que:

*“En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el § 2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL **una regalía sobre el total de las ventas Externas Netas** de la LICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”.*

Mediante el Artículo 3, punto 2 del Acuerdo se establece que:



“Las regalías pagaderas a HENKEL por la LICENCITARIA en virtud del presente Acuerdo se pagarán en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.”

El Artículo 3, punto 3 del Acuerdo establece como una condición que:

“En caso de retraso en el pago de las regalías por parte de la LICENCITARIA, HENKEL tendrá derecho a un interés anual sobre el importe pendiente por el período de endeudamiento del 2% por encima de la tasa de depósito del Banco Central Europeo vigente de tiempo en tiempo”.

Adicionalmente el Artículo 3, en el punto 4 del Acuerdo establece como condición que:

“En caso y en la medida en que se adeuden impuestos retenidos sobre el pago de regalías en virtud del presente Acuerdo, la LICENCITARIA asume la responsabilidad de retener y hacer pagos puntuales de dicho impuesto en nombre de HENKEL y proporcionándole a HENKEL una copia original o autenticada de los recibos fiscales correspondiente. En la medida en que una convención para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta permita la reducción del impuesto retenido, la LICENCITARIA acuerda apoyar a HENKEL en la presentación del certificado necesaria de exención del impuesto sobre regalías”.

Y el punto 5 del artículo 3 establece otra condición, al establecer que:

“Las regalías no incluyen los impuestos sobre el volumen de negocios y otros impuestos indirectos. En la medida que dichos impuestos sean pagaderos por las regalías, serán asumidos y pagados por la LICENCIANTARIA”. (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del TOMO 04 del Estudio 05-DGP-AI-2016)

Como se puede observar del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito entre las empresas **“HENKEL”** y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, por hacer el uso de la propiedad Intelectual e Industrial amparada en el Acuerdo, la

Expediente: ONVVA-16-2020



empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA está obligada a pagar un canon y derecho de licencia a la empresa “HENKEL”, calculado sobre las ventas Externas Netas de acuerdo a la tarifa acordada en el Acuerdo, y la misma se pagará en Euros a 30 días de la factura, donde en caso de atraso en el plazo de pago la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA deberá cancelar un interés moratorio de un 2% por encima de la tasa de depósito del Banco Central Europeo.

Respecto a lo alegado por la empresa importadora, la Autoridad Aduanera considera en este sentido, que la realidad económica, contable, contractual y comercial de la empresa *Henkel Costa Rica Limitada*, se ve materializada en la información contable, financiera y contractual que aportó durante la actuación fiscalizadora, en respuesta al requerimiento de información realizado, es decir, se evidenció la existencia de un contrato de licencia denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” (ver folios 507 al 516 del Tomo 04 del Estudio 05-DGP-AI-2016) en el cual se indica el giro comercial de la empresa *Henkel Costa Rica* Limitada sobre las importaciones de mercancías de las marcas establecidas en dicho contrato y relacionadas con las mercancías importadas.

Es así como en dicho Contrato se desarrolla la relación contractual con el dueño de las marcas relacionadas con las mercancías importadas, en este caso la empresa *Henkel AG &Co*, situación que origina una remuneración al Licenciante propietario de las marcas (pago de cánones y derechos de licencia (regalías)), el cual autoriza a la Licenciataria para la explotación de las marcas en Costa Rica. Así mismo la Autoridad Aduanera, comprobó en la información contable aportada por la empresa *Henkel Costa Rica Limitada*, el registro y pago de los cánones y derechos de licencia (royalties) que se calcula sobre las ventas netas de las mercancías de las marcas en Costa Rica, dicho cálculo se realizó posterior a la importación de las mercancías, en la venta de estas a nivel nacional y su pago se realizó en forma mensual al Licenciante, la empresa *Henkel AG &Co*.

En razón de que el cálculo que realizó la empresa *Henkel Costa Rica Limitada*, para pagar los respectivos cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Licenciante propietaria de las marcas, es posterior a la importación, la Autoridad Aduanera solicitó a la empresa importadora, mediante requerimiento de información realizado, la relación de los pagos realizados con las mercancías importadas y la empresa se refirió a este punto indicando al respecto que no tenía forma de asociar o poder cumplir con dicha solicitud.

Así mismo, como ya se indicó la información contable aportada por la empresa importadora a la Autoridad Aduanera, fue general o global, la única división que se realiza es por unidad de negocio, por cuanto los montos pagados por concepto



de los cánones y derechos de licencia (regalías) asociadas a la adquisición comercialización y venta de las mercancías bajo las marcas, **se registran y pagan de forma mensual, sin asociarse estrictamente por descripción de mercancía, código etc., cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada**, donde la ausencia de esta información a la Autoridad Aduanera impidió en principio, que pudiera distribuir para cada línea de mercancía importada los cánones y derechos de licencia (regalías) conforme a los porcentajes establecidos en el cláusula 3 y el anexo llamado Schedule 1.

Sin embargo, ante esta situación y del hecho de que el cálculo de los cánones y derechos de licencia (regalías) se establezca sobre las ventas netas de las mercancías bajo las marcas en Costa Rica, **es la forma como determinaron las partes que suscriben el Contrato, que deben “calcularse los cánones y derechos de licencia”, lo que no imposibilita a la Autoridad Aduanera a realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas de alguna forma**, toda vez que dicho pago como se corroboró y se indicó en el informe de resultados de la actuación **INFORME INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, de fecha 17 de octubre de 2019, cumplen con lo indicado en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC, es decir, el canon o derecho de licencia (regalías) está relacionado con las mercancías, es una condición de venta de las mercancías y no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, por tanto si existe motivación técnica para realizar la respectiva adición al precio realmente pagado o por pagar.

De aquí que para establecer la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, la Autoridad Aduanera realizó una distribución proporcional de los montos de los cánones y derechos de licencia (regalías) en el mismo periodo de estudio de las mercancías importadas a través de un porcentaje, esto por cuanto como lo indica el Artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: ***“Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares, no son aducibles en contra del fisco”***.

De igual forma la Ley General de Aduanas establece en su **artículo 252 bis** respecto a los elementos adicionales que puede utilizar la Autoridad Aduanera para motivar decisiones sobre el valor en aduana lo siguiente: ***“...los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, que consten en los expedientes o documentos que dichas autoridades lleven o tengan en su poder”***.



En esta misma línea, la **Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia**, en la **resolución 001365-F-S1-2013**, del 9 de octubre del 2013, señala: *“...respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que “una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...”*”.

Es así como la empresa importadora hace ver una realidad diferente y sin ningún fundamento, sin analizar las razones por las cuales la Autoridad Aduanera realizó la adición de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas por la empresa importadora Henkel Costa Rica Limitada y mucho menos los motivos técnicos de fondo por los que la Autoridad Aduanera está facultada para aplicar una metodología de distribución proporcional de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia, donde se utilizó los cánones y derechos de licencia pagados por mes, entre el monto total de importaciones por mes, para así obtener la proporción o parte del canon pagado y derecho de licencia, que posteriormente se adicionó al precio realmente pagado o por pagar declarado de las mercancías importadas por la empresa importadora, y así obtener el valor en aduana determinado, que sería la base para el cálculo de los impuestos dejados de percibir por el Estado costarricense; donde la empresa importadora se avocó en su escrito en señalar y basar su posición en aspectos que considera la Autoridad Aduanera es errónea.

Posteriormente afirma la empresa importadora que: *“La Administración Aduanera, deliberadamente o no, por sesgo de confirmación o mera conveniencia pro fiscum, ha ignorado toda la prueba y realidad comercial y operacional de mi representada y ha desconocido lo establecido claramente en el Contrato de licenciamiento suscrito entre mi representada y Henkel AG & Co. Por el contrario lo que pretende es forzar la existencia de las tres condiciones del artículo 8.1.c al indicar que “Como se explicó anteriormente, en el análisis realizado a la documentación aportada por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA y la verificación contable realizada a la empresa importadora, se comprobó que la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA, realiza el pago por concepto de cánones y derechos de licencia y que ese pago cumple con las condiciones establecidas en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC, que indica que el pago de los*

Expediente: ONVVA-16-2020



cánones y derechos de licencia esté relacionado con las mercancías importadas, que sea una condición de venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado.”, afirmación que carece de sustento fáctico, legal y real.”

Es preciso indicar que la empresa importadora falta a la verdad dado que siempre se ha respetado la realidad comercial, contractual y económica de la empresa, puesto que:

En el proceso de la verificación contable de las importaciones realizadas en el periodo del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017 por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, la Autoridad Aduanera comprobó que ésta realizó el cálculo y el pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**. Dicha comprobación se realizó por medio los reportes y registros contables que están relacionados al **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** entre Henkel AG & Co. KGaA Y Henkel Costa Rica Ltda.

Así las cosas, la Autoridad Aduanera en primer lugar realizó la corroboración del cálculo de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia, aplicando sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad (%) especificada en el Anexo 1 de la Primera Enmienda al **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos determinado que efectivamente el monto calculado corresponde a **1.662.113,20 €** en el periodo del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017, lo cual se puede verificar a través de la Hoja de Trabajo Henkel: “ Apartado Alícuota columna G77” en el (folio 1091 del Tomo 08 y folios del 581 al 592 archivo denominado “Ok Calculo de Regalías 2017” del Tomo 05 y del folio 793 al 795 Tomo 06 del Estudio 05-DGP-AI-2016. Y como segundo punto, de la documentación y registros contables aportados por la empresa importadora, la Autoridad Aduanera verificó el efectivo pago de dichos montos correspondientes a cánones y derechos de licencia (Regalías) como se explica seguidamente.

Para esta comprobación se revisaron y analizaron los documentos aportados por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como respuesta al oficio **ONVVA-DGP-AI-037-2018**, de fecha 20 de abril del 2018. El importador responde la solicitud de información mediante una nota sin número y de fecha 09 de mayo de 2018 (Ver folio 124 al 125 del Tomo 01 del estudio 05-DGP-AI-2016).

Dentro los documentos que la Autoridad Aduanera revisó y analizó se encuentran los siguientes:

Expediente: ONVVA-16-2020

www.hacienda.go.cr



13. Catálogo de Cuentas Contables HENKEL COSTA RICA LIMITADA. (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).
14. Estados Financieros Auditados (Balance General, Estado de Resultados, Inventario y Balances) para el periodo en estudio. (Ver folios 1017 al 1042 del Tomo 08 del estudio 05-DCP-AI-2016).
15. Auxiliar de Cuentas y Documentos por Pagar, relacionados a los proveedores de las mercancías importadas. (Ver folios 142 al 156 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).
16. Balanza de Comprobación detallada mensualmente para el periodo en estudio. (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).
17. Declaración Anual del Impuesto de Retenciones en la Fuente (Modelo D-103), del periodo 2017. (Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016).
18. Registros contables de las facturas de importación de las mercancías, abonos y cancelaciones totales de dichas facturas para el periodo en estudio. (Ver folios 284 al 296 Tomo 03 del estudio 05-DCP-AI-2016).
19. Estados de cuentas bancarios, en el cual se compruebe los abonos o pagos totales de las facturas asociadas a las mercancías importadas. (Ver folios 297 al 483 de los Tomos 03 y 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).
20. Asientos contables de los registros por concepto de Cánones y Derechos de Licencia, asociados a las mercancías importadas. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).
21. Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los Cánones y Derechos de Licencia relacionadas con las mercancías importadas, en caso de existir alguna clasificación aportar la división correspondiente. (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del estudio 05-DCP-AI-2016).
22. Asientos contables del pago por concepto de Cánones y Derechos de Licencia. (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del estudio 05-DCP-AI-2016).
23. Comprobantes de pago realizados por concepto de Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folio 165 al 166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).
24. Histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folios 166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).



Por consiguiente, la Autoridad Aduanera como órgano fiscalizador y haciendo uso de las competencias que le confiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento, efectuó una verificación de la información contable, la cual consideró objetiva y cuantificable por cuanto cumple con el requisito señalado en la Nota Interpretativa General del Acuerdo de Valoración de la OMC, que estipula que: *“la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate.”*. Además, dicha información permitió establecer que efectivamente la empresa importadora paga cánones y derechos de licencia asociados directa o indirectamente con la compra y venta de las mercancías importadas en estudio.

Es así como en el apartado 6.3.1.1 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como: **“Los cálculos de los cánones y derechos de licencias (royalties, regalías) realizados por la empresa importadora”**, la Autoridad Aduanera explica como realiza la empresa importadora dicho procedimiento:

En el proceso de la verificación contable realizado durante la actuación fiscalizadora, la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**; mediante nota sin número y de fecha 09 de mayo de 2018, en el punto 12 de dicho documento dio respuesta a la consulta realizada por la Autoridad Aduanera sobre la explicación del procedimiento utilizado para el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia relacionado con las mercancías importadas, señalando la empresa importadora que:

“...El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Así mismo, indicó la empresa importadora que el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) debe ser cancelada según lo establecido en el artículo 3 **“PAGOS DE REGALIAS”**, punto número 2, el cual indica que:

Expediente: ONVVA-16-2020



“...Las regalías pagaderas a HENKEL por la LICENCITARIA en virtud del presente Acuerdo se pagarán en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.”

Ese monto que es calculado por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, le es pagado a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, en calidad de propietario de las Marcas registradas de cada unidad de negocio, mismas que están relacionadas con las mercancías importadas en estudio según lo regulado en el “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, confirmando así la Autoridad Aduanera que ése pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Licenciante, a través de los registros contables aportados por la empresa Licenciataria, está relacionado con las mercancías importadas, el mismo es una condición de venta y no está incluido en el precio realmente pagado o pagar declarado por las mercancías importadas.

Contablemente la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, registra en su contabilidad el monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), demostrando la obligación efectiva de pagar el mismo a la empresa Licenciante por el derecho a utilizar las Marcas de acuerdo con la unidad de negocio, en las mercancías importadas. A continuación, se muestra un ejemplo del registro contable en la contabilidad de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA con el número 7000000375 en la cuenta 465140:

**Asiento contable pago por concepto de cánones y derechos de licencia
HENKEL COSTA RICA LIMITADA**

Asiento: 7000000375

Referencia: 1090050541

Nº documento	7000000375	Sociedad	0296	Ejercicio	2017
Fecha documento	30.01.2017	Fecha contab.	31.01.2017	Período	1
Referencia	1090050541	Nº multisoc.			
Moneda	CRC	Existen textos	<input type="checkbox"/>		
Posiciones en mon.documento					
Pos CT	Div. Nº Cta.	Denominación	IV	Cuota - Impte.en	CRC
001 31	1	Henkel AG & Co KGaA **		85,375,057.50-	
002 40	465140	ROYALTIES		113,833,410.00	
003 50	185426	RET. FTE PAG. EXTER		28,458,352.50-	



Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018 por medio del Nota sin Número de fecha 09/05/2018 en el “Anexo 2 (Ver folio 160 al 163 Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Así mismo, en el proceso de la revisión de la contabilidad de la empresa, fue posible determinar que según el catálogo de cuentas aportado y las aclaraciones realizadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el proceso de fiscalización, el registro del monto de cánones y derechos de licencia (regalía) se realiza en la cuenta 465140 denominada **“ROYALTIES”** (regalías) que corresponde al monto pagado por la licencia de propiedad intelectual e industrial regulado en el **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** (Ver folios 132 al 134 del Tomo 01 estudio 05-DCP-AI-2016).

Como se indicó en el apartado 6.3.1.2 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como **Revisión de los Registros en el Balance de Comprobación Mensual de la cuenta No. 465140 denominada “ROYALTIES**, en el proceso de la verificación contable se determinó de igual forma que los períodos de registro de los cánones y derechos de licencia (regalías) son mensuales, de conformidad con la información aportada por la empresa objeto de revisión en el oficio sin número de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12:

“...El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”.(Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Estos registros se pueden verificar en los Balances de Comprobación Mensuales de Enero 2017 a Diciembre 2017, específicamente en la cuenta **No. 465140** denominada **“ROYALTIES”** (regalías) tal como se aprecia en el siguiente cuadro (Ver folios 169 al 252 Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).

REGISTROS EN EL BALANCE DE COMPROBACIÓN MENSUAL DE LA CUENTA NO. 465140 DENOMINADA “ROYALTIES” DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017



Meses Año 2017	Monto Debitado en el Balance de Comprobación Mensual en colones Cuenta 465140- "Royalties"	Folio
Enero	₡ 113.833.410,00	175
Febrero	₡ 113.883.410,00	181
Marzo	₡ 12.038424,00	187
Abril	₡ 113.833.410,00	193
Mayo	₡ 113.833.410,00	199
Junio	₡ 113.833.410,00	205
Julio	₡ 113.833.410,00	211
Agosto	₡ 68.880.152,01	218
Setiembre	₡ 68.880.152,01	225
Octubre	₡ 50.947.340,00	231
Noviembre	₡ 50.947.340,00	238
Diciembre	₡ 584.878.822,94	251

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018 Documento 5 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Por su parte y como se indicó en el apartado 6.3.1.3 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como **Registros Contables por pago de Regalías Mensuales de Enero 2017 a Diciembre 2017**, la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA, registra mensualmente el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), lo cual se comprobó con el aporte por parte de la empresa de los asientos contables mensuales y el pago que realizó a la empresa Licenciante. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 2 del estudio 05-DCP-AI-2016), según los períodos detallados en el siguiente cuadro:

REGISTROS CONTABLES POR PAGOS POR CONCEPTO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) MENSUALES DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

Meses Año 2017	Monto del Registro Contable por Pago de cánones y derechos de licencia (regalías) mensuales en colones (₡)	Folio
Enero	₡ 113.833.410,00	160
Febrero	₡ 113.833.410,00	160
Marzo	₡ 113.833.410,00	160



Meses Año 2017	Monto del Registro Contable por Pago de cánones y derechos de licencia (regalías) mensuales en colones (¢)	Folio
Abril	¢ 113.833.410,00	161
Mayo	¢ 113.833.410,00	161
Junio	¢ 113.833.410,00	161
Julio	¢ 113.833.410,00	162
Agosto	¢ 68.880.152,01	162
Setiembre	¢ 68.880.152,01	162
Octubre	¢ 50.947.340,00	163
Noviembre	¢ 50.947.340,00	163
Diciembre	¢ 50.947.340,00	163
Total	¢ 1.087.436.194,02	

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018 en el anexo 2 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Ver folios 157 al 163 Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Debido a lo anterior, la Autoridad Aduanera confirmó que efectivamente como lo muestra la información aportada por la empresa importadora, que se visualiza también en la Hoja de Trabajo Henkel en el folio 1091 del Tomo 08 Del estudio **05-DCP-AI-2016**, el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia para el año 2017, corresponde a la suma de **¢ 1.087.436.194,02**.

Según lo expuesto, la Autoridad Aduanera consideró para la adición al precio realmente pagado o por pagar el monto correspondiente al monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia por la suma de **¢ 1.087.436.194,02**; que corresponde a la totalidad del monto por concepto de cánones y derechos de licencia que fue pagado a la empresa Licenciante; aun cuando de dicho monto las partes acordaron se debe realizar el pago al impuesto por concepto de retención en la fuente; decisión que es consecuente con la **Opinión Consultiva 4.16 del Comité Técnico de Valoración de la OMC** la cual sirve de guía según las normas y prácticas internacionales, esta señala que:

OPINIÓN CONSULTIVA 4.16
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA CON ARREGLO AL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO

1. Un importador B del país de importación I celebró un Acuerdo de licencia con un proveedor S del país de exportación X para la explotación de una marca comercial.



En ese Acuerdo las partes también convinieron que el canon que B le debe pagar a S por el uso comercial de la marca objeto de ese Acuerdo se calculará aplicando una tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto en el país de importación de las mercancías respecto de las cuales se emplea dicha marca.

2. Posteriormente, S y B pactaron un Acuerdo de compraventa internacional de un producto P al precio de mil (1.000) unidades monetarias. De este Acuerdo surge que dicho producto habrá de comercializarse con la referida marca, de manera que el canon correspondiente puede considerarse que está relacionado con esa mercancía. Además, el precio no incluye el canon y este se abona como condición de venta de la mercancía. Por lo tanto, se cumplen todos los requisitos establecidos en el Artículo 8.1.c) del Acuerdo.

3. Dado que el precio de venta neto del producto P en el país I asciende a dos mil (2.000) unidades monetarias, el derecho de licencia que B le debe a S por el uso de la marca es de cien (100) unidades monetarias.

4. De acuerdo con las normas vigentes de tributación interna en el país de importación I, las cien (100) unidades monetarias que se pagan en concepto de derecho de licencia por el uso de la marca se hallan gravadas con un impuesto especial sobre este tipo de renta, cuyo importe resulta de la aplicación de una alícuota nominal del veinticinco por ciento (25 %) sobre la suma total a pagar. El importador B paga este impuesto sobre la renta, que asciende a veinticinco (25) unidades monetarias, en nombre del vendedor S, cumpliendo con el requisito de retención del impuesto en la fuente.

5. Sin embargo, entre las cláusulas pactadas en el Acuerdo de licencia no hay ninguna que se refiera al pago por parte de B, del impuesto establecido por la legislación interna del país I sobre la renta que tiene por fuente a ese canon por el uso de la marca comercial.

6. En tal virtud, B desembolsa un total de mil cien (1.100) unidades monetarias: mil (1.000) unidades monetarias a título de precio del producto P y cien (100) unidades monetarias en concepto de canon por el uso de la marca comercial. Sin embargo, S recibe sólo mil setenta y cinco (1.075) unidades monetarias, pues por el canon B le gira setenta y cinco (75) unidades monetarias al tiempo que le remite un comprobante por veinticinco (25) unidades monetarias que acredita el pago del impuesto a la renta en el país de importación I.

7. Se plantea al Comité Técnico la cuestión de saber si el pago de las 25 u.m. efectuado por el importador B forma parte del valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

El Comité Técnico de Valoración en Aduana manifestó la siguiente opinión:



8. En el presente caso, el canon o derecho de licencia que el comprador se encuentra obligado a pagar de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo correspondiente asciende a cien (100) unidades monetarias, pues esta es la suma que arroja la aplicación de la tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto de las mercancías en el país de importación.

9. El licenciante recibe una cantidad menor – setenta y cinco (75) unidades monetarias en lugar de cien (100) unidades monetarias. Las veinticinco (25) unidades monetarias de diferencia no constituyen una rebaja del importe del canon sino un gasto que genera la aplicación de aquel tributo en el país de importación, el cual, como se señalara anteriormente, es asumido por el licenciante. Además, no se había pactado en el acuerdo de licencia que el ingreso que representa el canon tuviera que ser recibido sin deducción de un posible impuesto a la renta.

10. El artículo 8.1 c) del Acuerdo establece que, para determinar el valor en aduana, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia “...que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente [...]”.

11. El Acuerdo en ningún momento se refiere al regular este ajuste a los cánones que vaya a recibir el licenciante. En efecto, el artículo 8.1 c) establece que forman parte del valor en aduana, en la medida en que se reúnan los requisitos allí previstos, los cánones que deba pagar el comprador, pero no especifica que son aquellos que termine por recibir el licenciante. En este caso, existe una diferencia entre el canon que paga el comprador y el canon que recibe el licenciante. Por las razones ya expuestas, para cumplir con el artículo 8.1 c) debe estarse a lo que surge de su texto, de manera que en el caso corresponde añadir al valor en aduana de las mercancías la suma de dinero que paga el importador y no aquella que recibe finalmente el licenciante.

12. El párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1 (“Precio realmente pagado o por pagar”) excluye del valor en aduana “los derechos e impuestos aplicables en el país de importación”. Se trata de una norma que se refiere a los tributos interiores que pueden gravar la importación de la mercancía y no a los que pueden alcanzar a la renta involucrada en un canon. La solución propuesta no supone incluir en el valor en aduana de las mercancías el importe de un impuesto del tipo al que se hace referencia en el párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1, aplicable en el país de importación, sino el de un canon pactado entre el licenciante y el licenciario.

13. En conclusión, el importe de veinticinco (25) unidades monetarias abonado por el importador B forma parte del valor en aduana de las mercancías importadas con arreglo al artículo 8.1 c).” (Resaltado no corresponde con el original)

Así mismo, es importante tener en cuenta que el artículo 12- “**Convenios entre particulares**” del Código de Normas y Procedimiento Tributarios establece que:



“Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. (Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)” y por su parte el artículo 13.- “No afectación de la obligación tributaria”, establece que: “La obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense”.

Por otra parte, en el apartado 6.3.1.4 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como: **Detalle de Pagos y transferencias por cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero 2017 a Diciembre 2017**, se indica que en el proceso de la verificación contable se determinó el detalle de los pagos y transferencias realizados por la empresa de los cánones y derechos de licencia (regalías) mensuales, de conformidad con la información aportada por la empresa objeto de revisión (Ver folios 588 al 592 del Tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016), tal como se aprecia en el siguiente cuadro:

DETALLE DE PAGOS Y TRANSFERENCIAS POR CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

Meses Año 2017	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero 2017 a Diciembre 2017 en colones	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero 2017 a Diciembre 2017 en dólares	No. de transferencia	Fecha de Transferencia	Nombre del Banco emisor	Folio
Enero	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	1073
Febrero	₡9.028.818,00	\$15.916,27	D06578617518	03/06/2017	Citibank USD	1073
Marzo	₡85.375.057,50	N/A	1171028011	04/18/2017	Citibank	1073
Abril	₡85.375.057,50	\$148.864,11	D13275671732	05/15/2017	Citibank USD	1073
Mayo	₡85.375.057,50	N/A	1171668013	06/19/2017	Citibank	1073
Junio	₡102.450.069,00	\$178.226,73	D19579044295	07/17/2017	Citibank USD	1073
Julio	₡102.450.069,00	\$177.365,86	D22670321019	08/14/2017	Citibank USD	1073
Julio (Ajustes)	₡53.030.798,10	\$92.225,86	D20872917287	07/27/2017	Citibank USD	1074
Agosto	₡61.992.136,81	\$107.084,24	D26470965222	09/21/2017	Citibank USD	1074



Meses Año 2017	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero 2017 a Diciembre 2017 en colones	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero 2017 a Diciembre 2017 en dólares	No. de transferencia	Fecha de Transferencia	Nombre del Banco emisor	Folio
Setiembre	₡61.992.136,81	\$107.431,26	D28977320705	10/16/2017	Citibank USD	1074
Octubre	₡45.852.606,00	\$88.216,98	D31972249042	11/16/2017	Citibank USD	1074
Noviembre	₡45.852.606,00	\$80.707,95	D34978997958	12/18/2017	Citibank USD	1074
Diciembre	₡45.852.606,00	\$80.167,50	D01784092479	01/18/2018	Citibank USD	1074
TOTAL	₡784.627.018,22	\$ 1.076.206,76				

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-029-2019 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Ver folios 1068 al xxx1074 Tomo 08 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Es decir, como conclusión a esto anteriormente reseñado, la empresa importa las mercancías afectas al pago de cánones y derechos de la licencia, las registra contablemente en sus asientos contables, las vende, hace el registro del cálculo del pago de canon correspondiente, y realiza las transferencias a la empresa dueña de las marcas, como queda aquí comprobado y en el momento de la importación declara que no paga cánones y derechos de licencia en la declaración de valor.

Asimismo, también falta a la verdad la empresa importadora al indicar que la Administración Aduanera “**pretende forzar**” las 3 condiciones establecidas en el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración, ya que como se indicó en el informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, claramente y sin lugar a dudas las condiciones se cumple, puesto que la Autoridad Aduanera basada en sus facultades y apegada a la normativa vigente, con el fin de conocer la **realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual** de la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA, le solicitó en primera instancia a ésta, toda la información relacionada con el “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**” además de los registros y pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante, buscando en dicha información y documentación la verdad real de los hechos, considerándose que los registros contables suministrados por la empresa importadora están conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según lo que establece la nota interpretativa general del



Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC; siendo que producto de esto se determinó, que la empresa importadora registró en su contabilidad los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia y que esos pagos cumplían con las tres condiciones establecidas en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, de conformidad al artículo 8.1.c , cuyas condiciones son:

4. Que el canon esté relacionado con las mercancías importadas.
5. Que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.
6. Que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Es así como en el apartado 6.4.1, del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como: **El pago de los cánones y derechos de licencia (royalties o regalías), está relacionado a las mercancías importadas por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA que son objeto de valoración,** se desarrolla que en primera instancia la Administración desde un actuar completamente acorde con la normativa realizó un análisis donde se verificó:

1-Para la comprobación del pago de cánones y derechos de licencia (regalías) y su relación con las mercancías importadas en estudio, se llevó a cabo un proceso de revisión, análisis e investigación, detallado, que consistió en un proceso de verificación contable de la **documentación e información que fue aportada por la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA,** además se realizó el análisis del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria).**

En cuanto al cumplimiento de la condición relación entre el canon y derecho de licencia y las mercancías importadas que se valoran, queda demostrado por los siguientes hechos:

En el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** se establecen las estipulaciones y condiciones entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA. “HENKEL”** y la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIO”** para que esta última, pueda usar las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, como se indica en el Acuerdo de Licencia en el artículo 2 denominado **“LICENCIA”** punto 1:

Expediente: ONVVA-16-2020



“...Por este medio, HENKEL le otorga a la LICENCIANTARIA la licencia para utilizar los Derechos de HENKEL y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio.”(Ver folios 507 y 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Es claro que en el Acuerdo suscrito entre las empresas HENKEL (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria) respecto a sus obligaciones, establecieron que la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma las **Marcas relacionadas** con la mercancía importadas sin el pago del respectivo canon y derecho de licencia (regalía); con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo tienen identidad propia, que las identifica y las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando la Licenciataria al Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se le denomina **“REGALIA”**, como se indica en el punto 1 del artículo 3 **“PAGO DE REGALIAS”**:

“... En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el §2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las Ventas Externas Netas de la LLICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”

En razón de lo anterior, la Licencia otorgada a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA está directamente relacionada con los “derechos de HENKEL” y la Información y Tecnología privilegiadas para las Unidades de Negocio, las marcas registradas, marcas que se encuentran adscritas a las mercancías que son adquiridas, importadas y vendidas por las Unidades de Negocio, las cuales son utilizadas (**Ventas Netas**) para el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) que debe cancelar la Licenciataria a la empresa “HENKEL”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

2-De la verificación contable llevada a cabo con la documentación aportada por la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA, se comprobó y confirmó el registro contable de los cánones y derechos de licencia (regalías o royalties), mediante el Artículo 3 **“PAGO DE REGALIAS”** del Acuerdo de Licencia, y la información contable aportada por la empresa importadora. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 y folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).



3-Como se puede observar, la empresa **HENKEL** (LICENCIANTE) y la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (LICENCIATARIA) establecieron como una obligación el que se utilizará las “Ventas Externas Netas” como base para determinar el monto por concepto de cánones y derecho de licencia, que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL** (LICENCIANTE) entendiéndose como “**Ventas Externas Netas**” según el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial: “ *...se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos*”. (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

El procedimiento establecido para el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL** se indica en la nota de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12 en el cual se indica lo siguiente:

“... El cálculo de Licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”.(Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Y su pago se realiza según el artículo 3, punto 2 del Acuerdo: “*...se pagarán en EUROS dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.*”.

De manera que teniendo en cuenta la base establecida para fijar el pago del canon y derecho de licencia (regalía), que se refiere a las ventas externas netas de las mercancías importadas identificadas con las marcas propiedad de la empresa “**HENKEL**” (ver definición ventas externas netas y Derechos de **HENKEL**), es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas de mercancías importadas en estudio, toda vez que lo indicado en los Acuerdos así lo establecen , sino que



además contablemente con la documentación aportada por la empresa importadora, también se respaldan esas relaciones. (Ver folios 508 al 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

4-La empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** adquirió e importó las mercancías en estudio correspondientes a: Adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterías, selladores entre muchos productos que importa, asociados a las marcas: TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX, las cuales son parte de los “Derechos de HENKEL” y que son vendidas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el territorio.

De esta forma, se comprueba además que la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, calculó los cánones y derechos de licencia sobre las Ventas Externas Netas de las mercancías anteriormente descritas, las cuales están asociadas a las Unidades de Negocio a las cuales pertenecen, según lo indicado en el Acuerdo de Licencia y la nota sin número de fecha 20 de diciembre del 2018 suscrita por el representante de la empresa importadora, donde las mercancías importadas en estudio poseen las marcas comerciales protegidas por el Acuerdo de Licencia, donde dicho cálculo se realiza posterior a la importación de las mercancías, y su pago se ejecuta en forma mensual a la empresa Licenciante **Henkel AG & Co. KGaA**, durante los meses de enero a diciembre de 2017. (Ver folios 665 al 669 del Tomo 05 y folios del 792 al 795 del tomo 06 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Como se describió anteriormente, la realidad económica de la empresa importadora, la información comercial, los registros contables y el Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, que fueron aportados por ésta, demuestran que el pago de cánones y derechos de licencia está relacionado con la mercancía importada en estudio, toda vez que de ellos se desprende lo también señalado por



el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el **comentario 25.1** denominado **“Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General”** en el que se establece que *“...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías.”* (Subrayado y resaltado no corresponde con el original).

Lo indicado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC, quedó comprobado para el presente caso, por cuanto en la descripción registrada en los DÚAS transmitidos al sistema informático TIC@, los productos importados estudiados y valorados en la presente investigación tienen adscritas las marcas por las cuales la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** debe pagar los cánones y derechos de licencia pactados a la empresa Licenciante, estas marcas adscritas a las mercancías importadas las individualizan del resto de las mercancías y les da así mismo un valor agregado, una identidad propia, que las relaciona tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC, por lo cual es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple a cabalidad la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga a la empresa Henkel AG & Co. KGaA por las mercancías importadas en estudio.

Por su parte el apartado 6.4.2, del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, denominado como **El pago de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías)**, constituyen una condición de venta de las mercancías importadas objeto de valoración por lo siguiente:

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado constituye una condición de venta de las mercancías importadas, se consideró el concepto de negocio que maneja la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, mediante el cual se le otorga a la misma una licencia de Propiedad Intelectual e Industrial. Además en dicho Acuerdo se indica que la Licenciataria **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** debe realizar un pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante Henkel AG & Co. KGaA., para esa utilización de esa propiedad Intelectual e industrial, por lo que se está condicionando la adquisición, importación y venta en Costa Rica de dichas mercancías importadas, ya que la

Expediente: ONVVA-16-2020

Página 72 de 282



empresa Licenciataria debe pagar de forma mensual un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por adquisición importación y la reventa de las mismas calculado sobre las ventas externas netas según lo establecido en el Acuerdo, pago que realiza la Licenciataria a la empresa Licenciante, lo cual se comprobó y materializó mediante los registros en el Balance de Comprobación Mensual de la cuenta No.465140 denominada según lo indicado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como “ROYALTIES” de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), Registros Contables por el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) Mensuales de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016), Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los montos por concepto de cánones y derechos de licencia relacionadas con las mercancías importadas, (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del estudio 05-DCP-AI-2016) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero de 2017 a Diciembre 2017 (Ver folio 165 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Todos estos elementos contractuales que se constataron en la documentación contable, materializan la realidad económica de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, la cual evidentemente radica en la obligación de pagar un canon por la comercialización de las marcas relacionadas con las mercancías importadas, como condición de venta establecida expresamente en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” y ejecutado por medio de los pagos mensuales por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante que fueron registrados en la contabilidad de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

En el Acuerdo suscrito entre las dos empresas de marras denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, se demuestra expresamente que existe un condicionamiento para la adquisición, importación y las ventas de las mercancías importadas en estudio, al establecer un porcentaje por concepto de canon y derecho de licencia (regalía), que varía según la unidad de negocio que se trate conforme se indica en la “**Primera Enmienda Al Acuerdo por la Licencia De Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial**”, por ejemplo en el caso de Cosméticos y Artículos de Aseo, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-K) se establece un porcentaje de **5,5 %** de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Detergentes denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-W) se aplica un porcentaje de **5,5%** de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Adhesivos para



Consumidores y Artesanos, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de **5,5%** de canon y derecho de licencia (regalía), y para la unidad de negocio denominada como anteriormente Tecnologías de Henkel, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de **7%** de canon y derecho de licencia (regalía), en virtud del derecho que otorga la empresa Licenciante a la empresa Licenciataria en el punto 2.1 del Acuerdo, en relación con la Licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en § 1 en el Territorio. (Ver folios 515 al 516 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Asimismo, el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” establece que los pagos de las tasas por la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial, que hará la Licenciataria a la empresa “HENKEL”, “...se pagaran en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la Contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo”. Lo cual demuestra que existe un condicionamiento para adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio por parte de la empresa Licenciante “HENKEL”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

En el artículo 6 “PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA PRIVILEGIADAS” del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” en el punto 1 se establece con respecto a las “MARCAS” (“Derechos de HENKEL”) en las dos disposiciones que claramente demuestran el condicionamiento que establece la empresa Licenciante para que la empresa Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio en el territorio según se transcribe a continuación:

“...HENKEL declara y garantiza que tiene derecho a conceder la licencia bajo este Acuerdo. Los derechos de Henkel y la información y tecnología privilegiadas seguirán siendo propiedad absoluta de HENKEL durante y después la vigencia de este Acuerdo y, en el caso que la licencia otorgada a la LICENCIANTARIA bajo el presenta Acuerdo sea una sublicencia, la propiedad absoluta del respectivo licenciante de HENKEL. La LICENCIANTARIA reconoce que, salvo lo específicamente previsto en el presente, no adquirirá ningún derecho, título o interés en los Derechos de Henkel y la Información y Tecnología privilegiadas al actuar como



LICENCIATARIA bajo este Acuerdo” (la negrita no corresponde al original).
(Ver folio 510 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

Mientras que el artículo 2 “LICENCIA” en el punto 3 señala que: “... La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL”. (Ver folios 508 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

En cuanto a las obligaciones de la empresa Licenciataria, el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” en lo que interesa del artículo 8 denominado “CONTROL DE CALIDAD”, reseña que:

“...La naturaleza y calidad de todos los productos fabricados y vendidos de conformidad con este Acuerdo se ajustarán a las normas establecidas por, o aprobadas por, y estarán bajo el control de HENKEL. La LICENCIATARIA cooperará con HENKEL para facilitarle el control de HENKEL de tal naturaleza y calidad, permitirá una inspección razonable de la operación de la LICENCIATARIA y le suministrará a HENKEL muestras de todos los Productos, literatura del producto, incluyendo anuncios, previa solicitud de HENKEL. La licenciataria deberá cumplir con todas las solicitudes razonables de HENKEL”.

Por tanto el Licenciatario, está obligado contractualmente a ajustarse a los estándares establecidos, los lineamientos aprobados y bajo el control de “HENKEL”, lo cual evidencia no solo un condicionamiento para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio, sino también un relación directa del pago de los cánones y derechos de licencia(regalía) con las mercancías importadas en estudio, al estar expresamente establecido en el Acuerdo que a petición de la empresa “HENKEL”, la LICENCIATARIA deberá cumplir con todos los requerimientos razonables de “HENKEL”. (Ver folio 511 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016).

Además, como parte del condicionamiento relacionado a la adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio, establecidas por la empresa Licenciante en el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” y que deben ser cumplidas por la empresa Licenciataria, se resalta con claridad en el artículo 7 denominado “MEJORAS”, donde se establece en el punto 3 que:

“...En caso de que la LICENCIATARIA realice mejoras de los Derechos y la Información y Tecnología privilegiadas de Henkel, la LICENCIATARIA le



otorgará a HENKEL la titularidad plena y libre de dichas mejoras si dichas mejoras fueron desarrolladas por la LICENCIATARIA u otras personas en nombre de la LICENCITARIA. La LICENCIATARIA tomará otras medidas adicionales y proporcionará información sobre las mejoras necesarias para otorgarle a HENKEL la titularidad y conocimiento suficiente para permitirle a HENKEL comprender, utilizar y proteger las mejoras. Cualquier costo incurrido por la LICENCIATARIA en relación con la protección de mejoras será sufragado por HENKEL". (Ver folio 511 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Otro aspecto sobre el condicionamiento en la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio para el presente caso, se evidencia en el tema de la Tránsito de Derechos, al respecto el artículo § 2 del Acuerdo denominado "LICENCIA" en el punto 1 establece inicialmente que "...HENKEL le otorga a la LICENCIATARIA la licencia para utilizar los derechos de HENKEL y la información y tecnología privilegiadas para las unidades negocio específicas en Anexo 1 en el Territorio..." Y en el punto 2 se indica que: "La licencia otorgada a la LICENCIATARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario entre las partes". Además, establece en el punto 3 que "La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL." (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Y en el punto 4 se menciona lo siguiente:

"La LICENCIATARIA no realizará ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo momento los derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA, la LICENCITARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento" HENKEL". (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016) (La negrita y el subrayado no son del original).

Como se puede evidenciar de las cláusulas establecidas por la empresa "HENKEL" en el Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL" suscrito con la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, las condiciones que están establecidas en dicho Acuerdo para uso de los "derechos de HENKEL" delimitan con claridad las condiciones que se deben cumplir para que la empresa



Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio, las cuales tienen esa propiedad intelectual e industrial.

Adicionalmente en el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, en el artículo 11 del referente al **“PLAZO, RESCISIÓN”** se menciona en el punto 1 que cada parte podrá terminar este Acuerdo si: *“... cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA”*. (Ver folio 512 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

Con lo expuesto en los puntos anteriores es evidente que el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito entre el Licenciante y el Licenciario impone una serie de condiciones a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, para que esta pueda adquirir, importar y vender en el territorio las mercancías que incorporan los **“Derechos de HENKEL”**, aspecto que concuerda con lo estipulado en el artículo 11 denominado **“PLAZO, RESCISIÓN”**, respecto a la rescisión del Acuerdo ante un eventual incumplimiento, estableciendo que al término del mismo la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma los **“Derechos de HENKEL”** dentro de los cuales se encuentran las **Marcas** relacionadas con la mercancía importada en estudio; con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado **“Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”**, tienen identidad propia que las individualiza y las identifica del resto de las mercancías importadas, pagando la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se le denomina **“REGALIA”**. En otras palabras, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** está obligada hasta la terminación del Acuerdo a pagar a la empresa Licenciante un canon y derecho de licencia (regalía) **relacionado** con el uso de los **“Derechos de HENKEL”** dentro de los cuales se encuentran las Marcas de las mercancías importadas. (Ver folio 512 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016).

Es así como la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, ante un incumplimiento o una vez que se dé por finalizado el Acuerdo, debe dejar de usar inmediatamente



los “Derechos de HENKEL” relacionados con las “...las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo...”. En ese mismo sentido si la empresa “HENKEL” deja de poseer la mayoría de las acciones de la empresa Licenciataria HENKEL podrá rescindir el Acuerdo con efecto inmediato.

Otro aspecto importante considerar es que las mercancías importadas son vendidas por las empresas, HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA., HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE C.V. y la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, en calidad de vendedor y Licenciante. En el caso de esta última empresa, de conformidad con el Acuerdo es la empresa propietaria de las marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”. Por lo anterior, en el pago del canon y derecho de licencia (regalía) para el presente caso se tendrían las siguientes relaciones comerciales:

- Para el primer caso, la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** (Licenciante) actúa en su calidad de vendedor y Licenciante de la mercancía importada y mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) previamente establecido, por lo que se estaría ante la realización de un pago directo al Licenciante y vendedor de las mercancías importadas.
- Para el segundo caso, las empresas HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA., HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE



C.V. , que se declara en el sistema Tic@, con nombre diferente a “HENKEL” Henkel AG & Co. KGaA, (Licenciante), se comprueba que el pago del canon y derecho de licencia (regalía) se realiza bajo la figura de un tercero. El Licenciante mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) previamente establecido, pese a que éste no es el vendedor de las mercancías consignado en las facturas comerciales.

Del análisis realizado al “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, la empresa importadora, no puede adquirir, importar, utilizar, y mucho menos comercializar las mercancías importadas las cuales están asociadas a las marcas, por consiguiente de acuerdo al giro comercial de la empresa importadora, no tiene sentido adquirir e importar mercancías que no pueden ser comercializadas en el territorio costarricense con las mencionadas marcas, siendo que además el proveedor de las mercancías y dueño de los derechos de marca es la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, demostrándose así que el pago por concepto de los cánones y derechos de licencia efectivamente es una condición para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto del presente estudio.

Aunado a lo anterior, el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario **25.1** denominado “*Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General*” que sirve de guía para aclarar el tema, se establece en el punto 7 que “...*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 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 Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia*”; en este sentido la Autoridad Aduanera determinó que la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** además de ser vendedor de las mercancías, es también la empresa Licenciante misma que a través de una norma contractual obliga a la empresa al pago de un canon y derecho de licencia por el



uso de los “Derechos de Henkel” en el territorio, y que sin el contrato denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** no podría adquirir, importar y vender las mercancías importadas en el Territorio..

De lo anterior, se comprueba que en los meses de enero a diciembre 2017 la condición es exigida por el Licenciante y vendedor de las mercancías aun cuando no estaba incluida en el precio de venta sino que se pagaba posterior cuando es vendida en el territorio, y el pago del canon y derecho de licencia se realizó bajo la figura de un tercero vinculado (Licenciataria), el cual mediante una norma contractual exige al comprador (Licenciataria) de la mercancía la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia previamente establecido, pese a que este no es el único vendedor de la mercancías consignado en las facturas comerciales pero es el dueño de la propiedad intelectual relacionada con las mercancías importadas en estudio. Lo anterior es concordante con el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC y la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 que establece:

“...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como “condición de la venta” cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...”.

Por consiguiente, analizando la situación y teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la Adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto de estudio y los derechos otorgados a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** a través del **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito con la empresa Licenciante **Henkel AG & Co. KGaA**, se determina que si se diera por terminada la relación contractual, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** no podría adquirir los productos ni hacer uso de las marcas comerciales y mucho menos vender los productos asociados a dichas marcas, dado que el derecho otorgado está estrechamente vinculado al uso de las marcas comerciales adscritas a las mercancías importadas, que es la razón de ser del negocio y por la cual se paga el canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.

Con respecto a la tercera condición en el apartado 6.4.3, del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, denominado como: **Verificación que el canon y**



derecho de licencia no forma parte del precio realmente pagado o por pagar, se establece que:

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado no forma parte del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, se realizó la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, comprobando en la contabilidad de la empresa, de conformidad con el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito con la empresa Henkel AG & Co. KGaA, que se debe cancelar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), mismo que se calcula sobre las ventas externas netas de las mercancías importadas a Costa Rica.

Respecto a la evidencia que respalda el pago de dicho canon y derecho de licencia, la empresa aportó los asientos contables del pago por concepto de cánones y derechos de licencia del 01 de Enero 2017 al 31 de diciembre del 2017 (**Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del estudio 05-DCP-AI-2016**), el histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los cánones y derechos de licencia para el período comprendido entre el 01 de enero del 2017 al 31 de diciembre del 2017 (**Ver folios 166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016**), la **balanza de comprobación detallada mensual para los meses de enero a diciembre 2017 (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)**, las declaraciones juradas de retenciones en la fuente por remesas al exterior Ley № 7092 (Formulario D-103-E) de enero a diciembre 2017 (**Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016**), auxiliar de ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los cánones y derechos de licencia (**Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del estudio 05-DCP-AI-2016**) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 (**Ver folios del 165 al 166 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016**). Con la información y documentación que fue aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria), se determinó que esta realizó el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante), mismos que fueron calculados sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**), por lo tanto se demuestra que los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación de las mercancías en estudio y que fue cancelado posteriormente por la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante.



Sobre este punto es importante resaltar, que de conformidad con la información aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), se calcula sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo, ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016) de las mercancías que fueron adquiridas, importadas y vendidas en Costa Rica por la Licenciataria, evidenciando así, que el monto pagado de los cánones y derechos de licencia (regalía) realizado sobre las ventas externas netas de mercancías nacionalizadas en nuestro país, no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar declarado y que fue cancelado a la empresa Licenciante.

También esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable, que el pago del canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante, propietaria de las marcas de interés, se registra contablemente en la cuenta No. **465140** denominada **“ROYALTIES”** (regalías), por concepto de pago de cánones y derechos de licencia (regalías), con lo cual se evidencia que el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) se registran y pagan de forma separada, respecto al registro y pago de la compra de dichas mercancías importadas, consecuentemente el monto del canon y derecho de licencia (regalía) que se cancela a la empresa Licenciante nunca fue declarado ante la Autoridad Aduanera al momento de la importación de las mercancías en estudio. **(Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del estudio 05-DCP-AI-2016)**

Esto se confirma por lo expresado por el señor Stewart Chan Sibaja representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, el cual mediante una nota sin número de fecha 25 de junio del 2018, ante la consulta realizada por el ONVVA de que si el canon y derecho de licencia (regalía) está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado por las mercancías importadas, éste expresó textualmente *“...no está incluido porque los cánones que HENKEL maneja no se encuentran vinculados a las mercancías y por lo tanto no deben incluirse en su valor”*, pese a esta respuesta de la empresa importadora, es claro para esta Autoridad Aduanera que quedó demostrado que el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) se realizó posteriormente tomando como base del cálculo las “Ventas Externas Netas”, tal y como lo establece el Acuerdo suscrito por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y Henkel KGaA Alemania”, con lo cual se comprueba que los mismos no están incluidos dentro del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado por las mercancías importadas objeto de estudio. **(Ver folios 581 al 582 del Tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016)**



De acuerdo con la información y documentación que fue recopilada durante la actuación fiscalizadora se comprobó la realidad económica, comercial, contable y contractual de la empresa importadora, donde la Autoridad Aduanera analizó dichas pruebas aportadas y determinó que desvirtúan lo citado anteriormente por la empresa importadora y que se demuestra a través de éstos, la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en el sistema Tic@, aspecto que se verificó en el módulo de la Declaración de Valor; así como tampoco fue declarado en cada una de las Declaraciones de Valor en Aduana, documento físico adjunto a cada declaración aduanera de importación en estudio; dado que en la casilla No.29 de dicho formulario señalan que no existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente; así tampoco se reflejan los montos por este concepto en las facturas aduaneras de importación adjuntas a la declaración aduanera de importación. (Ver folios 822 al 829 del tomo 06 y del folio 892 al 917 del Tomo 07 (ONVVA-DCP-NAE-08-2018, ONVVA-DCP-NAE-09-2018, ONVVA-DCP-NAE-10-2018 y ONVVA-DCP-NAE-24-2018 “Pruebas: Verificación de la firma del representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA en la declaración del valor y la declaración del pago por concepto de cánones y derechos de licencia” del estudio 05-DCP-AI-2016)

En conclusión, este mecanismo de cálculo y pago a la empresa Licenciante de parte de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, evidencian que el monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) denominada **“REGALIAS”**, no está incluida en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras de importación que son objeto del presente estudio.

Finalmente en este apartado la empresa importadora manifiesta que *“En conclusión, el término regalía o royalty implementado en el Contrato, se refiere a un porcentaje aplicado para las unidades de negocio determinadas para la región, que incluye el uso de los derechos de propiedad intelectual y aspectos como soporte técnico, transferencia de información y licencias sobre tecnología, y el aprovechamiento de las investigaciones y desarrollos realizados por Henkel AG & Co para obtener nuevos productos y procedimientos de gestión, para el desarrollo de las unidades de negocio. Por esta razón no es posible material ni legalmente realizar simplemente una división de la suma pagada por royalties y dividirla entre los DUAS mensuales. Incluso esta división a rajatabla la realiza la Administración Aduanera desconociendo que por esos montos de*
Expediente: ONVVA-16-2020



dinero remesados y pagados a Alemania se ha pagado el impuesto de retención en la fuente e ignorando por completo las otras ventas de mercancías no importadas a Costa Rica, desconociendo la realidad comercial y operativa de Henkel Costa Rica como parte de grupo Henkel Alemania”.

Considera al Administración Aduanera que todo lo indicado anteriormente demuestran que la empresa no lleva razón en lo aquí argumentado y como forma de reformar esta posición se extrae lo indicado en la sentencia número **MH-TAN-RES-0388-2023**, del Tribunal Aduanero Nacional, el cual versa sobre un caso con las mismas condiciones que el presente, y en el cual indica:

...“Toda esta construcción legal le ha permitido al declarante conocer sus deberes y obligaciones cuando importe mercancías a territorio nacional, no solo con normas que le permiten determinar la obligación tributaria completa, así como los deberes formales impuestos por ley, entre ellos declarar bajo fe de juramento al dorso de la factura comercial, presentar la declaración del valor en los formatos y con el detalle de información exigida, entre la cual se incluye si cancelan o no cánones, licencias y regalías por la utilización de marcas, así como la obligación de cancelar los tributos establecidos por cada ley constitutiva del impuesto. (Sobre el punto ver artículos 86 de la Ley General de Aduanas y 18 del Código Tributario).

Analizando las actuaciones de la autoridad aduanera en la fiscalización realizada, tal como lo explica desde el acto de inicio del procedimiento y luego con las pruebas aportadas por los interesados, se puede concluir que se realizó una verificación de los documentos aportados como lo son los balances de comprobación mensuales, pagos de las regalías, registros catálogos de cuentas contables con los estados financieros, los asientos contables, las hojas de costo, pagos a terceros y contratos de seguro, los libros adicionales entregados y demás documentos. Ya que todo ese estudio realizado de la información entregada durante la auditoría realizada estableció que empresa importadora de pagó, los derechos de licencia y consecuentemente adeuda la diferencia sobre el valor no declarado por ese rubro, por lo ure se cumple con las condiciones del artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC toda vez que el canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración ya que la empresa importadora goza del derecho exclusivo para usar los derechos de propiedad intelectual relacionados con la distribución, mercadeo y venta de los siguientes productos: TANGIT, METYLAN, RESITEC, PRITT, SISTA, PATTEX, LSB, LOCTITE, CONFORMAL, TYCEL, DORUS, EUROMELT, SYNTHACOLL, TECNOMELT, AQUENCE, TEROSON, BONDERITE, PASSERITE, ADHESIN, OPTAL, PURMELT, SYOSS, IGORA, PALETTE, BONAWELL, LIMPIOL, RENDIDOR, 123, MAS COLOR, PRIL, RENUZIT y DIAL y por ello debe pagar al



licenciante derechos de licencia según los porcentajes definidos en el contrato, por lo que evidentemente el canon se relaciona con las mercancías objeto de importación. El pago del canon o derecho de licencia constituye una condición de venta de las mercancías objeto de valoración por cuanto para que la empresa importadora pueda adquirir las mercancías debe pagar mensualmente un canon calculado sobre las ventas externas netas, lo cual se comprobó a partir del balance de comprobación mensual de la cuenta **N°465140 "ROYALTIES"** de enero a febrero del 2012, los registros contables por pagos de regalías de enero a febrero 2012 y el detalle de pagos y transferencias por regalías de dicho período. Finalmente el monto del canon o derecho de licencia no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración ya que de la información proporcionada y analizada por la autoridad aduanera, así como del contenido de las declaraciones aduaneras en litis, se demostró que el pago del canon al licenciante se registra contablemente y se paga con posterioridad a la compra de las mercancías, evidenciando así, que los pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia sobre las mercancías importadas, no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado por la empresa al momento de la importación y que si fue cancelado a la empresa **Henkel AG and CO KGaA**. Es decir, lo que el Acuerdo de Valoración exige es que el pago del canon y derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas, que dicho pago sea una condición para la venta de las mercancías y que no esté ya incluido en el precio realmente pagado o por pagar, además de que dicho ajuste sea sobre la base de datos objetivos y cuantificables todo lo cual sucede en la especie como ya se ha fundamentado durante la totalidad del procedimiento desarrollado

Lo anterior con sustento en la nota interpretativa al artículo 8, punto 1 inciso c) indica:

"...Párrafo 1 c)

1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.
2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador."



Por lo expuesto, considera este Colegiado que, en este caso, se determinó sin lugar a duda que la mercancía objeto de estudio debe pagar los derechos de licencia de conformidad con el Contralo de Licencia pactado entre partes. De manera que la administración respetan las reglas de la sana crítica racional para valorar y aplicar las pruebas allegadas al expediente, todo ello en aplicación del régimen jurídico aduanero, en donde la administración debe tratar de buscar la verdad real de los hechos según el artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública, al tratarse de una petición de parte, éste tiene la principal carga de la prueba, esto conforme y artículo 41 del Código Procesal Civil que expresamente le impone al petente probar su derecho, a saber:

“ARTÍCULO 41. – Disposiciones generales sobre prueba

41.1 Carga de la prueba. Incumbe la carga de la prueba:

1. A quien formule una pretensión, respecto de los hechos constitutivos de su derecho.

2. A quien se oponga a una pretensión, en cuanto a los hechos impositivos, modificativos o extintivos del derecho del actor.

Para la aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores de este artículo, se deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, de acuerdo con la naturaleza de lo debatido.”

Debiendo la administración tomar además en consideración la forma de apreciar las pruebas aportadas, las que se debe apreciar “en su totalidad, conforme a criterios de lógica, experiencia, ciencia y correcto entendimiento humano, salvo texto legal que expresamente disponga una regla de apreciación diversa.” (Artículo 41.5 CPC)

De allí, que precisamente con fundamento en las pruebas aportadas por la parte interesada se llegó a determinar la obligación del importador de pagar los derechos de licencia como parte del valor aduanero no declarado. Asimismo, los interesados tuvieron una amplia participación en la auditoría realizada tuvo toda la oportunidad de aportar todas las probanzas necesarias, siendo que el procedimiento seguido por la autoridad fiscalizadora se llevó a cabo de conformidad con las disposiciones reglamentarias vigentes, contando con la competencia y atribuciones necesarias para ello, cumpliendo a cabalidad con lo que ellas señalan y con lo que establece el Acuerdo de Valoración. Actuaciones que son avaladas por el Tribunal Contencioso Administrativo, al indicar:

“...En este sentido, el Tribunal parte de que la Administración ya había explicado a la empresa la metodología que usaban y que para ello requerían la información de las ventas, lo cual no fue suministrado, como se ha



*indicado, con prueba fehaciente para aplicar a ese período fiscalizado de 2011, siendo que en las resoluciones posteriores de la Administración, en las cuales se determinó la variación de las DUAs, se hizo nuevamente referencia a la ecuación y metodología usada, así como el sustento jurídico de las mismas, por lo cual, ante tal panorama, no considera este Tribunal que la alícuota usada por la Administración no tuviera sustento, ya que precisamente en el Informe Final emitido con ocasión del estudio de fiscalización (Folio 1281 Tomo IV del expediente administrativo), así como la resolución final del procedimiento dictada por el Director General de Aduanas y la de apelación por parte del Tribunal Aduanero Nacional (Folios 1581 y 1819 del Tomo V del Expediente Administrativo), se llega a determinar que del estudio realizado la empresa investigada cumple con las condiciones establecidas en el numeral 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC y que de acuerdo con ese mismo numeral octavo, los cánones de licencia debían adicionarse al precio realmente pagado o por pagar, por concepto de cánones o derechos de licencia a las declaraciones aduaneras estudiadas correspondiendo la aplicación de un porcentaje o alícuota (proporción del cánón) al valor de aduana declarado, usando la fórmula: Valor en aduana determinado igual al valor declarado base CIF + (Valor declarado base CIF) *% Alicuota. Así las cosas, bajo las circunstancias especiales en el presente asunto, derivadas de la propia omisión de la empresa RB de presentar prueba fehaciente en torno a las ventas del período estudiado...” (Sentencia No. 50-2022-V).*

En cuanto al principio realidad económica invocado.

Solicita la empresa importadora la aplicación del principio de realidad económica, previsto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sobre el tema de la realidad económica, alegada por el recurrente, el principal efecto es permitir, la prescindencia de las formas jurídicas o económicas adoptadas por los contribuyentes para valorar los hechos desde el punto de vista material. Las formas jurídicas ya desarrolladas, reflejan con suma claridad que no lleva razón el actor en sus alegatos, porque las cláusulas contractuales son precisas en cuanto a los alcances de los contratos.

Desde el punto de vista material, lo que aduce el actor no se acredita ni se prueba, las manifestaciones por sí mismas no son suficientes para amparar la pretensión del recurrente, lo esencial como sustento de la manifestación es que los hechos respecto de lo cual se alegó se respalden con prueba idónea, la que no se presentó a pesar de los reiterados requerimientos de la Administración Aduanera, por lo



que tampoco procede la aplicación del principio invocado, siendo que la realidad de la empresa se refleja en el contrato suscrito y en la contabilidad, por lo que no logra desvirtuar el sistema aplicado por la Administración Tributaria Aduanera.

La Administración, brindando la oportunidad procesal a la recurrente, hizo reiteradas solicitudes de información para determinar los hechos verdaderos que resulten de relevancia tributaria, los cuales hubieran podido aplicar a favor o en contra del administrado, **pero no se demostró nada diferente a lo que establecen los contratos y los registros contables y la recurrente tampoco brindó desde el punto de vista material, elementos que permitan concluir algo diferente, como por ejemplo, lo ya citado de proporcionar información sobre la manufactura interna, proceso de producción, cantidades de producto fabricado en el territorio nacional debidamente identificado, valores o precios de venta, inspección in situ de las instalaciones donde se realizaba el proceso de manufactura y otros, nada de lo cual se hizo, por lo que la recurrente no logra demostrar con hechos el desarrollo de las actividades que menciona.**

Corresponde a la empresa Licitante la carga de la prueba sobre las afirmaciones de los hechos constitutivos de su supuesto derecho, a contrario, tenía la empresa recurrente la posibilidad o derecho de demostrar la inexactitud de las conclusiones de la autoridad aduanera, pero sus manifestaciones no son acompañadas con prueba idónea para desvirtuar la determinación tributaria, para comprobar y averiguar la veracidad de sus afirmaciones. Citando al jurista Eduardo J. Couture, cuando decía que la prueba es "...la acción y efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación...", la empresa recurrente no logro probar la verdad de sus afirmaciones.

Así las cosas, es claro que no puede ampararse la recurrente en el principio de realidad económica, no existe violación de este principio, pues la Administración Aduanera se limitó a hacer el estudio correspondiente para determinar el monto de impuestos por las mercancías importadas durante el período en estudio, año 2012, con todo un análisis minucioso y brindando todas las oportunidades procesales, lo que a criterio de este Tribunal no ha sido desvirtuado por la empresa apelante, de tal manera que este Tribunal avala la posición de la Administración.

En el sentido expuesto, véase la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su Voto número 49-1996 de 14 horas 45 minutos del 29 de mayo de 1996.



Asimismo, en el caso lo actuado por la administración responde al principio de realidad económica, contable, contractual y comercial de la empresa importadora, siendo coincidente con lo indicado por la Sala Primera en la sentencia número 001839-F-S1-2020:

"...El principio de realidad económica consiste en un método de interpretación de las leyes tributarias, el cual permite al operador apartarse de las formas o apariencias jurídicas para desentrañar la realidad de los hechos económicos que sirven de presupuesto al tributo, debido a que las formas adoptadas por los contribuyentes y la realidad no siempre coinciden. Opera tanto a favor como en contra del contribuyente. Dicho principio se encuentra desarrollado en los numerales 8 y 12 del Código de Procedimientos Tributarios...". (resaltado y negrita no es del original)

B. SOBRE ALEGADA FALTA DE VALORACIÓN DE PRUEBA:

En sus alegatos la empresa importadora indica en lo conducente que: *"Durante el desarrollo del proceso de fiscalización, Henkel Costa Rica aportó entre otras cosas la siguiente información: a) Catálogo de Cuentas Contables, b) Estados Financieros Auditados para el periodo en estudio, c) Auxiliar de Cuentas y Documentos por Pagar relacionados a los proveedores, d) Auxiliar de ventas, Estados de cuenta de bancos, e) el Contrato de licencia, f) el contrato de maquila, g) pruebas del know how, entre otros. Sin embargo, al estar ante un notorio sesgo de confirmación de parte de la Administración Aduanera esta prueba no fue analizada y cuando lo fue, no fue valorada en forma correcta.*

...De haber efectuado un análisis apropiado, la Administración Tributaria comprendería la estructura organizacional y operativa de HENKEL COSTA RICA, entendería las estipulaciones del Contrato de licenciamiento, el cual va más allá de una simple licencia de marca, y tendría claridad que las regalías no se pagan sobre la venta de una mercancía específica importada, sino que se pagan sobre unidades de negocio específicas contenidas en el "Schedule 1" del Contrato, así definido por la cláusula 2 del mismo, y con base a las Ventas Externas Netas.

...En conclusión, los pagos por regalías que mi representada realizada son calculados sobre las ventas mensuales de los productos de cada unidad de negocio, sin tomar en cuenta la fecha de importación del producto, el lugar de maquila de este o si se trata de ventas sucesivas donde los productos no tocan suelo costarricense, considerando únicamente la Venta Neta Externa, puesto que el pago de las regalías se encuentra directamente relacionado a las unidades de negocio. La comprensión y correcta definición de la situación de hecho para valorar si nos encontramos frente al presupuesto de aplicación de la norma es un elemento esencial del acto administrativo, especialmente en materia tributaria. Por ello, no pueden realizarse



valoraciones parciales, sesgadas que desconozcan sin fundamento alguno los argumentos y prueba presentada por el administrado”.

En este argumento la empresa continúa insistiendo sobre el tema del análisis de la información y las unidades de negocio, lo cual en el apartado anterior fue suficientemente claro que no lleva razón en sus argumentos, sin embargo, en un esfuerzo por ampliar lo ya muy claramente indicado por la Administración aduanera se puede decir que en el apartado VII del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, denominado como: **MOTIVACIÓN PARA ADICIONAR AL VALOR EN ADUANA, EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA, CON FUNDAMENTO EN LO ESTIPULADO EN LOS ARTÍCULOS 1 Y 8 DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE LA OMC**, se establece que:

En el presente apartado se desarrollan los argumentos con base en los cuales la Autoridad Aduanera consideró que debe realizarse la adición al precio realmente pagado o por pagar declarado por concepto de cánones y derechos de licencia de conformidad con el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Siendo que con el fundamento técnico aquí desarrollado se establece una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos acontecidos, tomando en consideración el marco o sustento jurídico de la adición al precio realmente pagado o pagar, las pruebas obtenidas que lo motivan y el análisis de la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, que asociada al marco normativo en materia de valoración aduanera, le permite a la Autoridad Aduanera determinar el correcto valor en aduana de las mercancías y con ello la determinación de un adeudo tributario aduanero que debió pagar la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** al momento de la nacionalización de las mercancías, lo anterior de conformidad con los términos regulados por el artículo 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Es así como en el apartado 7.1 del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, denominado **Sobre la normativa aduanera relacionada con el valor en aduana de las mercancías**, se establece en primera instancia que:

El Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC dispone lo siguiente sobre los artículos 1 y 8:

Artículo 1 Valor de Transacción:

Expediente: ONVVA-16-2020

www.hacienda.go.cr



El Acuerdo de Valoración establece en su introducción que:

“El "valor de transacción", tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo”.

Y de conformidad con lo establecido en el Acuerdo de Valoración de la OMC en su artículo 1, establece que:

“El Valor en Aduanas 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 la exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”.

Siendo que específicamente con la investigación realizada a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, los ajustes que se adicionarán al precio realmente pagado o pagar corresponden al pago de Cánones y Derechos de Licencia según lo regulado en el artículo **8.1.c.** del citado Acuerdo.

Complementario al artículo 1, el Acuerdo de Valoración de la OMC, en su Nota al artículo 1, párrafo 1, con relación al precio realmente pagado o por pagar, establece que:

“El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste”, establece además que *“El pago puede hacerse de manera directa o indirecta”.*

Por otra parte, también el Acuerdo de Valoración de la OMC, en la **Nota al artículo 1, párrafo 4**, establece que *“El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas”.*

Además, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, establece: *“Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: ...”* y cita tres grupos de elementos que se pueden adicionar al precio realmente pagado o por pagar, siendo uno de ellos el que es objeto del presente informe, sea el regulado en el párrafo 8.1.c de ese artículo, según se detalla textualmente en lo que corresponde:



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

De acuerdo con lo establecido en la norma citada, hay 3 factores fundamentales para que los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia se adicionen al precio realmente pagado o por pagar, según se explican:

- (a) El canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración.
- (b) El pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta de las mercancías objeto de valoración.
- (c) El monto del canon o derecho de licencia no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración.

El artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC complementa en su ítem 8.3 lo siguiente:

“Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Sobre este tema, de conformidad con el **anexo N.º 2 de la circular ONVVA-002-2008** del 8 de julio de 2008, *“los cánones o derechos de licencia son considerados para efectos aduaneros como un pago realizado o por realizar por el comprador al vendedor o a un tercero para adquirir o usar derechos protegidos y pueden comprender, entre otros conceptos, los pagos relativos a marcas de fábrica o de comercio, patentes, derechos de autor, utilización de procedimientos patentados para la fabricación de mercancías y asistencia técnica”.*

Una vez que se tiene claro el marco normativo que sustenta la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, se procede a sustentar y a demostrar la relación entre la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora con dicho marco normativo que permite realizar el ajuste al precio realmente pagado o pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Dicho análisis se fundamenta de igual forma en el apartado **“5.4. Análisis de la existencia de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración de la OMC”**, del citado informe.



Además debe tomarse en cuenta dentro de esta fundamentación el principio de realidad económica establecido en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que como lo señala Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución **RES: 000290-F-S1-2009** las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve: *“...que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo.”* (Ver sentencia no. 825 de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre de 2006).” (Resaltado no corresponde con el original).

De acuerdo con el párrafo anterior, como lo indica y reitera la citada Sala: *“Existe reiterada jurisprudencia de esta Sala, relativa a este principio, considerado como una máxima interpretativa para la Administración, que le permite prescindir de las formas jurídicas, para entrar a conocer la realidad de la empresa, todo con el objeto de fijar los tributos de forma apegada a esa realidad.”* (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución RES: 000290-F-S1-2009 las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve.)

Con fundamento en la normativa de valoración citada, en relación con la revisión y análisis del Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial, así como de la documentación contable aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**; y considerando los resultados obtenidos del análisis de la verificación contable realizada a la empresa importadora (la cual fue detallada en el Ítem V de éste estudio) (Ver folio 1091 Tomo 08 **“Hoja de Trabajo Henkel” del estudio 05-DCP-AI-2016**), se comprobó con sustento en el Acuerdo y/o Acuerdo y los registros contables que se cumplen los tres factores fundamentales para adicionar los cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado, según se explica a continuación:

En el apartado 7.2.1 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como: **El pago de cánones y derechos de licencia (royalties o regalías), está relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración**, se establece que:

El contenido del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, suscrito entre las

Expediente: ONVVA-16-2020



empresas **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y Henkel AG & Co. KGaA., se comprobó que en compensación por usar una licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en “Anexo 1” en el Territorio, la empresa licenciataria **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, debe cumplir con la duración y las condiciones establecidas en el Acuerdo, además debe pagar a la empresa Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante), “...una regalía sobre el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.” (Ver Artículo 3, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Estudio 05-DCP-AI-2016).

El Acuerdo suscrito entre la empresa Licenciante y la empresa Licenciataria es bastante claro respecto a las obligaciones de las partes que suscriben el Acuerdo, el cual establece que la empresa Licenciataria no podrá utilizar de ninguna forma las Marcas relacionadas con la mercancía importada sin el pago del respectivo monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía); demostrando que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo que suscrito entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria), las mercancías importadas en estudio tienen identidad propia que las identifica y las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando el Licenciatario al Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (regalía) que para efectos del Acuerdo se le denomina “**REGALIAS**”.

Además la empresa Licenciante y la Licenciataria establecieron como una obligación a la empresa importadora (Licenciataria) el que se utilizará las “*Ventas Externas Netas*” como base para determinar el monto por concepto de cánones y derecho de licencia que la empresa importadora está obligada a pagar a la empresa Licenciante, entendiendo como “*Ventas Externas Netas*” según el Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E Industrial**” “...se refiere a la Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos” (Ver folio 508 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016), por consiguiente es evidente que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas adscritas a las mercancías importadas en estudio, dado que los productos que se venden se encuentran protegidos en el Acuerdo que suscribió respecto al uso de los “Derechos de

Expediente: ONVVA-16-2020



Henkel”, con lo cual las empresa Licenciante busca proteger su propiedad intelectual e industrial.

Es así como, de la verificación contable llevada a cabo con la documentación e información aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se comprobó y confirmó que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), dicha información contable está estrechamente relacionada con lo indicado en el artículo § 3 **“PAGO DE REGALIAS”** en los puntos del 1 al 5 del Acuerdos respecto a la obligación del cálculo y pago del canon y derecho de licencia (regalía) para poder utilizar los “Derechos de Henkel” y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el Anexo 1 en el territorio. (Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Por consiguiente, comprueba la Autoridad Aduanera que este punto está acorde con lo que exige el Acuerdo de Valoración de la OMC y con lo que amplía el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 de denominado **“Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General”** en el que se establece que *“...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías”*.

Concluye por tanto la Autoridad Aduanera, que a través de la relación contractual, los documentos e información contable aportados durante el proceso de la actuación fiscalizadora, que las mercancías importadas objeto de estudio, tienen adscritas las marcas comerciales protegidas según lo que establece el Acuerdos supra citado, donde la empresa Licenciataria debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) a la empresa Licenciante, el cual calcula la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, sobre las *“Ventas Externas Netas”*; de manera que como se indicó anteriormente se evidencia el cumplimiento de la relación que existe entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías en estudio que fueron importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el periodo estudio.

Por su parte, el apartado 7.2.2 del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como: **El pago de cánones y derechos de licencia, constituyen una**



condición de venta de las mercancías importadas objeto de valoración por lo siguiente:

En concordancia con el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 establece que: “...el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como “condición de la venta” cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...”; siendo en este caso específico que la obligación del pago por concepto de cánones y derechos de licencia fue adquirida por la empresa importadora a través del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, según lo estipulado en el artículo 3 “PAGO DE REGALÍAS” en el punto 1 se indica:

“En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el § 2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.”.(Ver folio 509 del Tomo 04 del estudio 05-DGP-AI-2016)

Lo anterior se comprobó mediante los registros contables aportados por la empresa objeto de revisión, para lo cual se revisó y analizó la siguiente información:

- Asientos Contables por concepto de Cánones y Derechos de Licencia 2017 (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del estudio 05-DGP-AI-2016).
- Histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los Cánones y Derechos de Licencia. (Ver folios 166 del Tomo 02 del estudio 05-DGP-AI-2016).
- Relación de los pagos efectuados a la empresa Henkel AG Co KGaA en virtud de los montos pagados por concepto de Cánones y Derechos de Licencia para el año 2017. (Ver folios 165 al 166 del Tomo 02 de estudio 05-DGP-AI-2016).

Donde la empresa importadora debe realizar el pago de dicho canon y derecho de licencia a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, que, según los estudios realizados en el Registro Nacional de la Propiedad, es la empresa propietaria de los derechos de propiedad intelectual de las marcas que están relacionadas a las mercancías

Expediente: ONVVA-16-2020



importadas en estudio (Ver folios 608 al 633 Tomo 05 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Además, como criterio orientador sobre el tema de cánones y derechos de licencia, es importante considerar lo indicado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado “*Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General*”, al señalar que:

“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 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 Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia”.

En razón de lo que establece el Acuerdo de Valoración de la OMC y considerando lo indicado por el criterio supra-citado del Comité, la Autoridad Aduanera comprobó que efectivamente de no realizarse los pagos respectivos por el derecho a utilizar los “**Derechos de HENKEL**”, además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio, como claramente se estipula el Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**” en el artículo 11 que se refiere al “**PLAZO, RECISIÓN**” en los puntos 1 y 2 que se describen a continuación:

El punto 1 del Acuerdo “denominado **ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, establece que:

“En el presente Acuerdo entrará en vigor a partir del 1ro de enero del 2009. Dicho plazo tendrá una duración indefinida, a menos que sea rescindido por cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto



inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA”.

En el punto 2, del artículo 11 del Acuerdo se establece que:

“Al rescindir este Acuerdo, todos los derechos de la LICENCIATARIA en virtud del presente Acuerdo finalizarán automáticamente y la LICENCIATARIA no hará uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas. La LICENCIATARIA le devolverá a HENKEL todos los documentos que contengan Información Confidencial, independientemente de si dichos documentos fueron recibidos de HENKEL o producidos por o para la LICENCIATARIA”. (Ver folio 512 del Tomo 04 de estudio 05-DCP-AI-2016).

Es decir tomando en cuenta lo anterior, si la razón de ser del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, es el otorgamiento de una licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el territorio, donde la empresa importadora debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), según lo que indica el artículo 3 **“PAGOS DE REGALIAS”** en el punto 1, citado anteriormente; se vuelve contundente para la Autoridad Aduanera que el hecho de que la empresa importadora no realice dichos pagos por concepto de cánones y derechos de licencia, dicha acción constituye un incumplimiento sustancial del Acuerdo, toda vez que este incumplimiento o fallo no sea subsanado y continúe por más de 30 días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento, la empresa “HENKEL” podrá rescindir el Acuerdo, donde al rescindirse ese Acuerdo, todos los derechos de la LICENCIATARIA en virtud del Acuerdo finalizarán automáticamente y la LICENCIATARIA no podrá hacer uso de los “Derechos de HENKEL” y de la Información y Tecnología privilegiadas.

Asimismo, en el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, se establecen otros apartados que evidencian que las mercancías importadas por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria), están sujetas a pago de un



canon y derecho de licencia (regalía) como condición de venta establecida por el Licenciante Henkel AG & Co. KGaA, a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciatario), los cuales se describen a continuación:

- 4 del Acuerdo denominado “Informes de Regalías y Auditorías”.
- 6 del Acuerdo denominado “Propiedad e Infracción de los Derechos de Henkel e Información Tecnologías Privilegiadas.
- 7 del Acuerdo denominado “Mejoras”.
- 8 del Acuerdo denominado “Control de Calidad”.
- 9 del Acuerdo denominado “Confidencialidad”.
- 11 del Acuerdo denominado “Plazo, Terminación”. (Ver folios del 509 al 512 del Tomo 04 del Estudio 05–DCP–AI–2016)

Conforme a los artículos y apartados citados del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, el cual establece que la empresa Licenciante Henkel AG & Co. KGaA, le otorga a la empresa Licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, una licencia para utilizar los **“Derechos de HENKEL”**, además de su tecnología e información para las unidades negocios especificadas en “Anexo 1” en el Territorio; y que para su utilización está en la obligación de realizar un pago por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) por adquisición, importación y reventa de las mismas en el territorio calculado sobre las ventas externas netas (según Acuerdo de Licencia). De igual forma la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, está obligada para utilizar la licencia otorgada, a respetar todas las disposiciones establecidas en el Acuerdo por la empresa Henkel AG & Co. KGaA y cualquier uso no autorizado de los **“Derechos de HENKEL”** por parte del Licenciatario constituirá una infracción a los derechos del Licenciante. Lo anterior evidencia no solo un condicionamiento para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas, sino también una relación directa del pago del canon y derecho de licencia (regalía) con las mercancías importadas, al estar expresamente establecido en el Acuerdo que no se pueden adquirir las mercancías si nos es con lo establecido en los **“Derechos de HENKEL”** dentro de los cuales están marcas y tipos de bienes especificados por HENKEL, donde en caso de que no se cumplan las condiciones establecidas en el Acuerdo la empresa Licenciante puede dar por terminado el Acuerdo según lo establecido en el artículo 11 denominado **“PLAZO, RESCISIÓN”**.

Para finalizar en este punto, el apartado 7.2.3 del informe INF–ONVVA–DCP–AI–003–2019, denominado como: **Verificación que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar**, se establece:



La Autoridad Aduanera determinó de la documentación e información contable aportada por la empresa importadora, que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia que ésta realizó a la empresa Henkel AG & Co KGaA, se registró contablemente en la **“Royalties”** número **465140** por concepto de pago de cánones y derechos de licencia (Regalía) y se calculan dichos pagos sobre *“... el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.”*, (Ver folio del **58** al **163** Tomo **02** y folios del **885** al **889** del Tomo **07** y folio **509** del Tomo **04** del Estudio **05-DCP-AI-2016**).

El pago de dichos cánones y derechos de licencia (regalías) se evidencia en la documentación aportada por la empresa importadora objeto de revisión, mediante los siguientes documentos:

- Respuesta a solicitud de información del oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 en los documentos Anexo 2 y Anexo 3 (ver folios del **157** al **166** del Tomo **02** del Estudio **05-DCP-AI-2016**) y Documentos 8 y 17 (Ver folios del **283** al **483** del Tomo **03** al **04** del Estudio **05-DCP-AI-2016**)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-033-2018, (Ver folios del **581** al **592** del Tomo **05** del Estudio **05-DCP-AI-2016**)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-089-2018, (Ver folios del **657** al **802** del Tomo **05** al **06** del Estudio **05-DCP-AI-2016**)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-121-2018, (Ver folios del **880** al **891** del Tomo **07** del Estudio **05-DCP-AI-2016**)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-029-2019, (Ver folios del **1068** al **1074** del Tomo **08** del Estudio **05-DCP-AI-2016**)

De lo anterior se comprueba, que la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** realizó el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, por la adquisición, importación y reventa de las mercancías importadas en el Territorio, por lo tanto, los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado en las DUAs en estudio. En otras palabras, esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable que el pago del canon y derecho de licencia (regalía) al Licenciante, propietario de los **“Derechos de HENKEL”** (incluidas las marcas), además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1, se registra contablemente en una cuenta separada, diferente a la que registra la compra de las mercancías importadas. (Ver folios **132** al **134** del Tomo **01** Estudio **05-DCP-AI-2016**).



Consecuentemente este mecanismo de cálculo y pago a la empresa Licenciante y al vendedor de las mercancías; así como el registro contable de ambos rubros por separado, evidencian que este elemento no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras de importación que son objeto del presente estudio.

Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en cada una de las Declaraciones de Valor (documento físico) adjunto a cada declaración aduanera de importación del periodo en estudio. **Ver folios 822 al 829 del tomo 06 y del folio 892 al 917 del Tomo 07 (ONVVA-DCP-NAE-08-2018, ONVVA-DCP-NAE-09-2018, ONVVA-DCP-NAE-10-2018 y ONVVA-DCP-NAE-24-2018 “Pruebas: Verificación de la firma del representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA en la declaración del valor y la declaración del pago de cánones y derechos de licencia” del estudio 05-DCP-AI-2016)**

Debido a todo el análisis anterior, se tiene clara la motivación y se demuestra que existen elementos de hecho y derecho, conforme a la realidad económica, comercial, financiera, contractual y contable de la empresa importadora, para realizar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar para determinar el Valor en Aduana de las mercancías en estudio. Siendo que además es necesario dar a conocer que existe un momento oportuno en el cual el declarante está en la obligación de declarar que efectivamente paga un monto por dicho concepto como se explica en el siguiente punto.

7.3 Momento en el que el importador debe declarar que está obligado a pagar cánones y derechos de licencia.

En este punto, es importante destacar en primera instancia, que teniendo en cuenta el marco normativo aduanero existente, le corresponde al importador y su representante (declarante o sujeto pasivo) estar al tanto de dicha normativa, de manera tal que en el momento en que se desempeñe en actuaciones tales como el despacho aduanero, su responsabilidad será la de verter en sus acciones los conocimientos requeridos (legales y técnicos) para su correcto cumplimiento, tales como: la correcta clasificación arancelaria, el origen de las mercancías, aplicación de las notas técnicas, la determinación del valor en aduana como base para la fijación del adeudo tributario y así en todos aquellos datos que deban declararse, tanto los físicos como los transmitidos a través de los sistemas informatizados



oficiales del Servicio Nacional de Aduanas. Todo lo anterior con la conciencia de que la declaración aduanera se realiza bajo fe de juramento, aunado a que en el despacho aduanero algunas declaraciones bajo fe de juramento son exclusivas de su mandante, como por ejemplo la firma de la factura y lo declarado en el formulario de Valor en Aduana.

En esta línea, el Tribunal Aduanero Nacional, mediante **sentencia N°095-2016** del diez de marzo de dos mil dieciséis, señaló:

“El Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, regula en los artículos 26 y 27 de tema de la Declaración del Valor en Aduana, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 26. En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración de Valor. Que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparecen como anexo del presente Reglamento.

Artículo 27. La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana.

La presentación y la validación de la Declaración del Valor, podrá efectuarse por medios electrónicos, magnéticos, magnéticos-ópticos, ópticos o por cualquier otro que el Servicio Aduanero establezca.”

Por su parte, la Ley General de Aduanas, en los artículos 263 y 264, retoma el tema de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías y la responsabilidad por los datos consignados en el citado documento:

“Artículo 263.- Declaración del valor en aduana de las mercancías. Para los efectos de la aplicación del presente título, la importación de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduana de las mercancías. La Dirección General de Aduanas, mediante reglamento, determinará los casos de las importaciones de mercancías que se eximan de este requisito.



Artículo 264. —Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador. El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado. La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera. (Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003) (resaltado no es del original)

Debe tenerse presente que la declaración en aduanas (DUA) es autodeterminada, le corresponde al importador con su representante aduanero, determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos determinar el valor aduanero y aportar toda la información que permita corroborar a las autoridades aduaneras lo declarado. El artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone "...la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías, además se aceptan las obligaciones que el régimen impone...", entre ellas suministrar "...la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías...". Implica esto, que las normas asientan la responsabilidad del representante legal de la empresa por la exactitud de los datos consignados en la Declaración de Valor en Aduana, suministrar la información y/o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. La declaración de valor en aduanas de las mercancías forma parte de los documentos de respaldo de la declaración aduanera de importación.

El artículo 319 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, regula la obligación de adjuntar la declaración de valor al momento de presentarse o transmitirse la declaración aduanera de importación, en lo pertinente al caso regula:



“Artículo 319. —Documentos sobre el valor aduanero y el origen de las mercancías. La importación definitiva de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduanas de las mercancías, con las siguientes excepciones...

La declaración del valor en aduanas de las mercancías contendrá la información que disponga la Dirección General mediante resolución de alcance general. La declaración del valor en aduanas será de libre impresión por los interesados y deberá ser firmada por el importador.

El documento impreso firmado por el importador deberá ser conservado con el resto de los documentos de soporte de la declaración, por el plazo que establece la legislación aduanera o especial y por quien resulte obligado a su conservación de acuerdo al régimen o modalidad aduaneros. La información de la declaración del valor será transmitida electrónicamente con la declaración aduanera...”

La Dirección General de Aduanas, mediante CIRCULAR ONVVA-009-2007 de 08 de agosto de 2007, estableció la obligatoriedad de presentar el formulario de la Declaración del Valor en Aduana en el trámite de importación de mercancías, emitiendo un instructivo para el llenado con la finalidad de “...orientar al importador o declarante, sobre la información que deberá consignar en cada casilla de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías Importadas referente a los elementos de hecho que amparan la transacción y los documentos que la soportan, con el propósito de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas...”. En su momento y por razones administrativas, la Dirección General suprimió la obligación de transmitir la imagen de la Declaración de Valor, pero se mantuvo la obligación de llenarla, firmarla y custodiarla por el plazo de ley manteniéndola a disposición de la autoridad aduanera.

El instructivo con relación a la casilla 29 de la Declaración de Valor, referente a la existencia de pago por canon, aclara al declarante:

“Casilla No.29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente. Indicar si además del precio pagado o por pagar por las mercancías, el importador está sujeto al pago de cánones y derechos de licencia, bien al proveedor o a una tercera persona. Entendiéndose como cánones y derechos de licencias, los pagos que se hacen generalmente bajo la denominación de regalías o royalties,



correspondientes a marcas, derechos de autor, patentes, licencias, etc., siempre que se efectúen como condición de venta y estén relacionados con las mercancías importadas.”.

Se evidencia de las regulaciones citadas, la amplitud, esfuerzo y facilidades brindadas por la Administración Aduanera, para que el importador y su agente aduanero, presenten una declaración aduanera de importación con todos los documentos necesarios y con la información correcta. Toda la normativa citada fue publicitada y comunicada a la comunidad nacional y en particular a los operadores de comercio, los que no pueden aducir desconocimiento o ignorancia de su existencia.

A pesar de lo anterior, al revisar la documental original de respaldo de los DUAS de importación objeto de fiscalización y específicamente al examinar las 1339 declaraciones del valor en aduana originales, que corren de folio 01 a 1519, tomos I a V anejos al expediente administrativo, se comprueba la consumación de una falsa declaración del importador al momento de completar la declaración del valor aduanero. Se puede advertir con absoluta claridad, que en el apartado II de la Declaración de Valor, relacionado con las Condiciones de la Transacción, en la casilla 29, se consulta al declarante: “29.Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...”, que se visualiza a modo de ejemplo con la siguiente imagen:

29 Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente: SI NO

Se dispone de dos casillas para la correcta declaración, con espacio para marcar con “X” la respuesta, siendo que en todos los casos se estampó en la casilla del “NO”, manifestando evidentemente una información incorrecta, falseando la declaración brindada bajo la fe de juramento, que le permitía obviar el pago de los tributos correspondientes, afectando de esta forma la correcta percepción de los impuestos, no suministrando la información o los documentos necesarios para comprobar la correcta determinación del valor en aduana.

El representante legal de la empresa importadora, a pesar de tener pleno conocimiento y dominio de la relación comercial con las empresas



*Concedentes de la Licencia, estando al tanto que tenía la obligación legal contractual de pagar una regalía de conformidad con el **Artículo 6.1 del Anexo 1 del Acuerdo de Licencia**, lo que implicaba un ajuste en el valor aduanero declarado de conformidad con la legislación ut supra citada, declaró que no tenía obligación de realizar pagos por cánones o derechos de licencia*

*Teniendo los representantes de la empresa importadora XXX., dos Acuerdos suscritos donde se les autoriza a explotar una licencia y marca de las empresas Concedentes de la Licencia, con pleno conocimiento de que a cambio del uso de la marca debían pagar un canon y noción precisa de los porcentajes que estaban obligados a retribuir a las empresas Concedentes, la forma y el período o plazo dentro del que estaba obligada a realizar las transferencias o pagos, no se justifica desde ningún punto de vista, que el representante legal que rúbrica la declaración de valor por la empresa importadora al momento de completar y presentar la declaración de valor bajo la fe de decir la verdad sobre los hechos o asuntos que se le consultan, **declarara que no estaba sujeto al pago de canon o derecho alguno**. Esta es una responsabilidad imputable única y exclusivamente al representante legal de la empresa quién debe responder por la falsedad en que incurre, por afectar de manera directa el control aduanero y la correcta percepción de los tributos en la importación de mercancías.*

Es necesario destacar que por el ejercicio de las facultades de control posterior, la autoridad aduanera determina la existencia de un adeudo tributario, es precisamente en el desarrollo de la acción fiscalizadora al analizar la información contable de la empresa importadora y el estudio de los Acuerdos de Licencia ya citados, que la autoridad aduanera comprueba la obligación de pagar un canon a las empresas Concedentes por las mercancías importadas durante el período objeto de estudio (importaciones año 2011), comprobando que los datos consignados en la Declaración de Valoración bajo la fe de juramento no son "... verdaderos y exactos...", como lo estipula el formulario, por lo que a contrario sensu, se convierte en una información falsa e inexacta, porque se declaró que no existía "...cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...", mismo que debía considerarse para establecer el valor aduanero en aduanas a efecto de ingresar al fisco los tributos que correspondían, pero que tampoco se hizo, por lo que el procedimiento ordinario desarrollado por la Dirección General tiene como objetivo recuperar los impuestos dejados de cancelar por la empresa



recurrente. Debe agregarse que al pie de la declaración de valor en aduanas (al final del formulario), donde se consigna la fecha y lugar donde se emite, nombre del representante legal o importador, firma, se consigna la siguiente leyenda: “Declaro la fe de juramento que los datos consignados en la presente declaración son verdaderos y exactos, así como la autenticidad de la documentación en que se sustenta, quedando sujeto a las sanciones establecidas en la Normativa correspondiente”. Seguido a la nota incorporada en la declaración de valor, consta el nombre del representante legal o importador y la firma correspondiente, que se visualiza a modo de ejemplo de la siguiente manera...”

Es por todo esto que debe quedar claro que la Administración aduanera en este caso analizó de forma objetiva los documentos y e información remitos por la empresa y que la empresa no lleva razón en los argumentos indicados.

C. SOBRE LA ALEGADA AUTONOMÍA DE LOS PARÁMETROS TRIBUTARIOS Y LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA NO DOBLE IMPOSICIÓN:

En este apartado la empresa importadora alega en lo conducente que: *“La Administración Aduanera pretende gravar en dos momentos distintos el hecho generador. Henkel Costa Rica paga el impuesto a las remesas al momento de realizar el pago del canon o royalty a su casa matriz en Alemania y Aduanas ahora abre un procedimiento como el presente y pretende el aumento en la base impositiva para el cálculo de los impuestos y aranceles a pesar de que no se cumplen los 3 supuestos para que se considere parte del valor aduanero, lo cual establece un escenario de doble imposición, que sería confiscatorio.*

En relación con el principio de doble imposición en materia tributaria, la Sala Constitucional en sentencia número 02359-94 de las 15:03 horas del 17 de mayo de 1994, señaló lo siguiente:

“En términos muy generales, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa", concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia, existe de doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario...”

De conformidad con lo anterior, para que exista doble imposición es necesario que las mismas personas o los mismos bienes sean gravados dos o más veces por análogo concepto en el mismo período de tiempo por parte de dos o más sujetos con poder



tributario, como sucede en el presente caso, pues Henkel pagó el impuesto a las remesas y ahora la Administración Aduanera pretende que se realice un incremento en la base imponible para que al momento de la importación se incluya el canon y poder cobrar impuestos sobre la misma base que ya paga remesas.”

Respecto a lo indicado por la empresa importadora, la Autoridad Aduanera es concedora de las disposiciones de la normativa sobre el impuesto a las **REMESAS AL EXTERIOR** según lo dispuesto en la Ley N° 7092 del Impuesto sobre la Renta. También es claro y como lo ha indicado la Autoridad Aduanera en párrafos anteriores, que el Acuerdo de Valoración de la OMC, es la normativa que regula el Valor en Aduana de las Mercancías Importadas y los elementos que deben ser adicionados al precio realmente pagado o pagar, según lo estipulado en el artículo 8 de ese cuerpo legal, obteniendo como resultado el Valor en Aduana de las mercancías importadas, además la Autoridad Aduanera ha revisado y analizado lo pactado entre las partes y que está regulado en el Contrato suscrito, en relación al cálculo de los cánones y derechos de licencia (regalías), por lo cual la Autoridad Aduanera considera que no lleva razón la empresa importadora, ya que en los resultados de las actuaciones fiscalizadoras, no se está realizando una doble imposición en el cálculo de los impuestos, pues es claro el impuesto a las remesas está regulado por Ley, al igual que lo está, la determinación del Valor en Aduana de la mercancías importadas.

Específicamente la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, **CAPITULO XXIV**, denominado de la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago, Artículo 59.- Tarifas, establece en el inciso j) que: *“Por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).”*

Así mismo, las Declaraciones Juradas de Retenciones en la Fuente por Remesas al Exterior – Ley N°7092 incluidas dentro de la verificación contable reflejan que la empresa importadora declara en el renglón 35 llamado Asesoramiento técnico financiero, patentes, franquicias, y otros, un 25% de impuesto.

De la misma forma es necesario mencionar lo indicado en la sentencia número **MH-TAN-RES-0388-2023**, del Tribunal Aduanero Nacional, el cual versa sobre un caso con las mismas condiciones que el que se presenta, y en el cual indica:

- *“Momento en que se debe declarar la obligación de pagar cánones o derechos de licencia.*



Establecido de conformidad con la legislación citada la procedencia del ajuste en el valor aduanero en razón de la condición de pagar un canon, corresponde establecer el momento en que la empresa importadora licenciante, está obligada a declarar ante las autoridades aduaneras la obligación de dicho pago.

De conformidad con el artículo 26 del CAUCA III, Ley N°8360, vigente al momento de los hechos, entendemos por obligación tributaria aduanera el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. Diferenciando la obligación tributaria aduanera propiamente dicha, constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías, respecto las obligaciones no tributarias que comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento lo impone también la ley. Ese artículo de la legislación comunitaria se replica en la legislación nacional interna por medio del artículo 53 de la Ley General de Aduanas, reformado por Ley 8373 del 18 de agosto de 2003.

Tomando en cuenta tales textos legales, sea el comunitario CAUCA III y la Ley General de Aduanas, tenemos que la determinación de la obligación tributaria se rige por otros procedimientos y actores con facultades y deberes bien señalados en la normativa aduanera, permitiendo que el particular (declarante) y su auxiliar de la función pública aduanera (agente aduanero) pueden autodeterminar la obligación tributaria aduanera, (artículo 31 CAUCA) entendiendo por tal concepto la determinación de las obligaciones aduaneras realizadas por el declarante fijando y pagando los tributos exigibles, siempre y cuando cumplan las demás obligaciones legales y reglamentarias exigidas en el régimen aduanero, a que acuda el interesado de manera libre y voluntaria; puesto que le está permitido someter sus mercancías a la importación definitiva, temporal, o suspensiva de derechos, entre otros regímenes aduaneros debidamente regulados.

También regula ese cuerpo legal comunitario lo correspondiente al plazo para la revisión posterior de las declaraciones autodeterminadas por los declarantes, señalando el numeral 62 que: "Plazo para efectuar la verificación posterior. El plazo para efectuar la verificación posterior será de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías, salvo que la legislación nacional establezca un plazo mayor. Asimismo, la autoridad aduanera podrá exigir dentro de ese plazo, el pago de los derechos e impuestos que se hubieren dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, así como iniciar las acciones legales que correspondan."



Por ello, a la hora de determinar la obligación tributaria aduanera de las mercancías que se someten al régimen aduanero de importación definitiva, (artículo 58 de la LGA), corresponde a los declarantes conocer y respetar los conceptos técnicos de declaración, sistema de autodeterminación, régimen aduanero, base imponible, determinación del valor en aduanas, fijación de la cuantía del adeudo tributario, valor aduanero, clasificación y origen de mercancías, y los datos que debe suministrar bajo fe de juramento en aquellos formularios informatizados.

Comprende el concepto de determinación de la obligación tributaria, a cargo del declarante, necesariamente la obligación de conocer las normas y requisitos para determinar el elemento valor aduanero, teniendo en cuenta que en Costa Rica se promulgó con la Ley 8013 del 18 de agosto del 2000, para adicionar el Título XII a la Ley General de Aduanas, (artículos 251 al 265 bis), todo ello a efecto de establecer la reglas que debe respetar a la hora de declarar el correcto valor aduanero de las mercancías importadas o internadas al país, estén o no exentas o libres de derechos arancelarios y demás tributos a la importación, incorporando las disposiciones relativas a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comerciales de 1994. Además, conociendo que tal determinación se rige por las reglas del presente título y la normativa nacional e internacional aplicables.

El Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, regula en los artículos 26 y 27 el tema de la Declaración del Valor en Aduana, estableciendo:

“Artículo 26. En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración del Valor, que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparecen como anexo del presente Reglamento.

Artículo 27. La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana.



La presentación y la validación de la Declaración del Valor, podrá efectuarse por medios electrónicos, magnéticos, magnéticos-ópticos, ópticos o por cualquier otro que el Servicio Aduanero establezca.”

Por su parte, la Ley General de Aduanas, en los artículos 263 y 264, retoma el tema de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías y la responsabilidad por los datos consignados en el citado documento:

“Artículo 263.- Declaración del valor en aduana de las mercancías. Para los efectos de la aplicación del presente título, la importación de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduana de las mercancías. La Dirección General de Aduanas, mediante reglamento, determinará los casos de las importaciones de mercancías que se eximan de este requisito.

Artículo 264. –Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador. El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado. La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera. (Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003) (resaltado no es del original)

Debe tenerse presente que la declaración en aduanas (DUA) es autodeterminada, le corresponde al importador con su representante aduanero, determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos determinar el valor aduanero y aportar toda la información que permita corroborar a las autoridades aduaneras lo declarado. El artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone “...la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías, además se aceptan las obligaciones que el régimen impone...”, entre ellas suministrar “...la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías...”.



Implica esto, que las normas asientan la responsabilidad del representante legal de la empresa por la exactitud de los datos consignados en la Declaración de Valor en Aduana, suministrar la información y/o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. La declaración de valor en aduanas de las mercancías forma parte de los documentos de respaldo de la declaración aduanera de importación.

El artículo 319 del Reglamento a la Ley General de Aduanas vigente al momento del hecho generador, regula la obligación de adjuntar la declaración de valor al momento de presentarse o transmitirse la declaración aduanera de importación, en lo pertinente al caso regula:

“Artículo 319. —Documentos sobre el valor aduanero y el origen de las mercancías. La importación definitiva de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduanas de las mercancías, con las siguientes excepciones...

La declaración del valor en aduanas de las mercancías contendrá la información que disponga la Dirección General mediante resolución de alcance general. La declaración del valor en aduanas será de libre impresión por los interesados y deberá ser firmada por el importador.

El documento impreso firmado por el importador deberá ser conservado con el resto de los documentos de soporte de la declaración, por el plazo que establece la legislación aduanera o especial y por quien resulte obligado a su conservación de acuerdo al régimen o modalidad aduaneros. La información de la declaración del valor será transmitida electrónicamente con la declaración aduanera...”

La Dirección General de Aduanas, mediante CIRCULAR ONVVA-009-2007 de 08 de agosto de 2007, estableció la obligatoriedad de presentar el formulario de la Declaración del Valor en Aduana en el trámite de importación de mercancías, emitiendo un instructivo para el llenado con la finalidad de “...orientar al importador o declarante, sobre la información que deberá consignar en cada casilla de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías Importadas referente a los elementos de hecho que amparan la transacción y los documentos que la soportan, con el propósito de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas...”. En su momento y por razones administrativas, la Dirección General suprimió la obligación de transmitir la imagen de la Declaración de Valor, pero se mantuvo la obligación de llenarla, firmarla y custodiarla por el plazo de ley manteniéndola a disposición de la autoridad aduanera.



El instructivo con relación a la casilla 29 de la Declaración de Valor, referente a la existencia de pago por canon, aclara al declarante:

“Casilla No. 29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente. Indicar si además del precio pagado o por pagar por las mercancías, el importador está sujeto al pago de cánones y derechos de licencia, bien al proveedor o a una tercera persona. Entendiéndose como cánones y derechos de licencias, los pagos que se hacen generalmente bajo la denominación de regalías o royalties, correspondientes a marcas, derechos de autor, patentes, licencias, etc., siempre que se efectúen como condición de venta y estén relacionados con las mercancías importadas.”.

Casilla N.ª 29.1: En caso de que esté afecto al pago de cánones y derechos de licencia, describir la razón o naturaleza de este pago y el monto deberá declararlo en la casilla N.º 42.9. Cuando corresponda su determinación posterior a la importación de las mercancías, deberá estimarse provisionalmente la cantidad a consignar en la casilla correspondiente e indicarse esta situación.”

Se evidencia de las regulaciones citadas, la amplitud, esfuerzo y facilidades brindadas por la Administración Aduanera, para que el importador y su agente aduanero, presenten una declaración aduanera de importación con todos los documentos necesarios y con la información correcta. Toda la normativa citada fue publicitada y comunicada a la comunidad nacional y en particular a los operadores de comercio, los que no pueden aducir desconocimiento o ignorancia de su existencia.

Así encontramos en el conjunto de artículos de la ley aduanera nacional, el numeral 248 que impone a los importadores el deber de consignar al reverso de la factura comercial, bajo fe de juramento, su originalidad y correspondencia con la importación amparada en la factura, con especial referencia a que el precio anotado es real y exacto. Igualmente en los artículos 263 y 264 se responsabiliza al importador de firmar una declaración de valor de las mercancías importadas con exactitud de los elementos que figuren en ella, dando fe de la autenticidad de los documentos que la apoyan, cuyo deber se amplía a tener que suministrar la información y documentos cuando le sean solicitados por la autoridad competente al momento de ejercer controles posteriores sobre la verificación del correcto valor aduanero de las mercancías según lo dispuesto por el artículo 59 de la LGA.



En lo atinente al proceso de determinación del valor se puede leer en el artículo 264 de la Ley General de Aduanas que: “El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado.” (El resaltado no es del original).

Asimismo en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece en el artículo 8 que la determinación del valor en aduana que se añaden al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: “c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.”

Por último, es de conocimiento generalizado en el campo aduanero, que los declarantes y agentes aduaneros deben conocer y respetar lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, al momento en que determinen la base imponible de mercancías sometidas libremente a la importación definitiva. Lo cual encuentra su base legal en los artículos 30 del CAUCA a la letra señala:

“Base imponible. La base imponible para la aplicación de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), es el valor en aduana de las mercancías, según la definición adoptada por la legislación centroamericana respectiva. Para los demás derechos e impuestos a la importación o exportación, la base imponible será la que establezca su ley de creación.” (El resaltado no es del original)

Y artículo 57 de la LGA dispone:

“La base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable.

La base imponible de la obligación tributaria aduanera de los demás tributos de importación o exportación será la definida por la respectiva ley de creación de cada tributo. (Así reformado por artículo 1° de la ley N°8373 de 18 de agosto de 2003)” (El resaltado no es del original)



Toda esta construcción legal le ha permitido al declarante conocer sus deberes y obligaciones cuando importe mercancías a territorio nacional, no solo con normas que le permiten determinar la obligación tributaria completa, así como los deberes formales impuestos por ley, entre ellos declarar bajo fe de juramento al dorso de la factura comercial, presentar la declaración del valor en los formatos y con el detalle de información exigida, entre la cual se incluye si cancelan o no cánones, licencias y regalías por la utilización de marcas, así como la obligación de cancelar los tributos establecidos por cada ley constitutiva del impuesto. (Sobre el punto ver artículos 86 de la Ley General de Aduanas y 18 del Código Tributario).”

Es decir, el nacimiento de la obligación del pago de los cánones y derechos de licencia como se ha indicado anteriormente surge de lo establecido en el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC, específicamente en el artículo 8.1.c, el cual establece tres condiciones que en este caso como quedó establecido en el informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, las importaciones de la empresa importadora cumplen dichas condiciones, y que como también se estableció omitió incluir en el valor en aduana declarado, mismo que forma parte de la base imponible de los derechos en aduana que debe declarar, por otra parte, el que la empresa importadora cancele el impuesto interno de remesas al exterior surge del hecho de que la empresa de forma voluntaria acepta firmar un contrato de licencia en el cual el dueño de las marcas de las mercancías que importa y comercializa le obliga a pagarle un monto establecido en dicho contrato por dicha venta y comercialización, y al tener que enviar el monto correspondiente a dicho pago la administración tributaria nacional establece un impuesto interno que debe cancelar dicho envío de dinero, es decir, no existe tal doble imposición dado que las dos situaciones nacen de situaciones distintas que no deben mezclarse como erróneamente hace la empresa importadora en su alegato, así mismo las partes involucradas acuerdan que del monto total del canon, se tomara lo correspondiente al impuesto de renta para ser cancelado en el país importador, por consiguiente ese pago de impuestos forma parte del canon, que de no tomarse esa decisión entre las partes se le debe remitir al dueño de la licencia, no por eso se está aplicando una doble imposición, lo cual es que es consecuente con la **Opinión Consultiva 4.16** del Comité Técnico de Valoración de la OMC la cual sirve de guía según las normas y prácticas internacionales, esta señala que:

**“OPINIÓN CONSULTIVA 4.16
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA CON ARREGLO AL ARTÍCULO 8.1 c) DEL
ACUERDO**

1. *Un importador B del país de importación I celebró un Acuerdo de licencia con un proveedor S del país de exportación X para la explotación de una marca comercial.*



En ese Acuerdo las partes también convinieron que el canon que B le debe pagar a S por el uso comercial de la marca objeto de ese Acuerdo se calculará aplicando una tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto en el país de importación de las mercancías respecto de las cuales se emplea dicha marca.

2. Posteriormente, S y B pactaron un Acuerdo de compraventa internacional de un producto P al precio de mil (1.000) unidades monetarias. De este Acuerdo surge que dicho producto habrá de comercializarse con la referida marca, de manera que el canon correspondiente puede considerarse que está relacionado con esa mercancía. Además, el precio no incluye el canon y este se abona como condición de venta de la mercancía. Por lo tanto, se cumplen todos los requisitos establecidos en el Artículo 8.1.c) del Acuerdo.

3. Dado que el precio de venta neto del producto P en el país I asciende a dos mil (2.000) unidades monetarias, el derecho de licencia que B le debe a S por el uso de la marca es de cien (100) unidades monetarias.

4. De acuerdo con las normas vigentes de tributación interna en el país de importación I, las cien (100) unidades monetarias que se pagan en concepto de derecho de licencia por el uso de la marca se hallan gravadas con un impuesto especial sobre este tipo de renta, cuyo importe resulta de la aplicación de una alícuota nominal del veinticinco por ciento (25 %) sobre la suma total a pagar. El importador B paga este impuesto sobre la renta, que asciende a veinticinco (25) unidades monetarias, en nombre del vendedor S, cumpliendo con el requisito de retención del impuesto en la fuente.

5. Sin embargo, entre las cláusulas pactadas en el Acuerdo de licencia no hay ninguna que se refiera al pago por parte de B, del impuesto establecido por la legislación interna del país I sobre la renta que tiene por fuente a ese canon por el uso de la marca comercial.

6. En tal virtud, B desembolsa un total de mil cien (1.100) unidades monetarias: mil (1.000) unidades monetarias a título de precio del producto P y cien (100) unidades monetarias en concepto de canon por el uso de la marca comercial. Sin embargo, S recibe sólo mil setenta y cinco (1.075) unidades monetarias, pues por el canon B le gira setenta y cinco (75) unidades monetarias al tiempo que le remite un comprobante por veinticinco (25) unidades monetarias que acredita el pago del impuesto a la renta en el país de importación I.

7. Se plantea al Comité Técnico la cuestión de saber si el pago de las 25 u.m. efectuado por el importador B forma parte del valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

El Comité Técnico de Valoración en Aduana manifestó la siguiente opinión:



8. En el presente caso, el canon o derecho de licencia que el comprador se encuentra obligado a pagar de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo correspondiente asciende a cien (100) unidades monetarias, pues esta es la suma que arroja la aplicación de la tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto de las mercancías en el país de importación.

9. El licenciante recibe una cantidad menor – setenta y cinco (75) unidades monetarias en lugar de cien (100) unidades monetarias. Las veinticinco (25) unidades monetarias de diferencia no constituyen una rebaja del importe del canon sino un gasto que genera la aplicación de aquel tributo en el país de importación, el cual, como se señalara anteriormente, es asumido por el licenciante. Además, no se había pactado en el acuerdo de licencia que el ingreso que representa el canon tuviera que ser recibido sin deducción de un posible impuesto a la renta.

10. El artículo 8.1 c) del Acuerdo establece que, para determinar el valor en aduana, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia “...que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente [...]”.

11. El Acuerdo en ningún momento se refiere al regular este ajuste a los cánones que vaya a recibir el licenciante. En efecto, el artículo 8.1 c) establece que forman parte del valor en aduana, en la medida en que se reúnan los requisitos allí previstos, los cánones que deba pagar el comprador, pero no especifica que son aquellos que termine por recibir el licenciante. En este caso, existe una diferencia entre el canon que paga el comprador y el canon que recibe el licenciante. Por las razones ya expuestas, para cumplir con el artículo 8.1 c) debe estarse a lo que surge de su texto, de manera que en el caso corresponde añadir al valor en aduana de las mercancías la suma de dinero que paga el importador y no aquella que recibe finalmente el licenciante.

12. El párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1 (“Precio realmente pagado o por pagar”) excluye del valor en aduana “los derechos e impuestos aplicables en el país de importación”. Se trata de una norma que se refiere a los tributos interiores que pueden gravar la importación de la mercancía y no a los que pueden alcanzar a la renta involucrada en un canon. La solución propuesta no supone incluir en el valor en aduana de las mercancías el importe de un impuesto del tipo al que se hace referencia en el párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1, aplicable en el país de importación, sino el de un canon pactado entre el licenciante y el licenciario.

13. En conclusión, el importe de veinticinco (25) unidades monetarias abonado por el importador B forma parte del valor en aduana de las mercancías importadas con arreglo al artículo 8.1 c).” (Resaltado no corresponde con el original)

Así mismo, es importante tener en cuenta que el artículo 12- **“Convenios entre particulares”** del Código de Normas y Procedimiento Tributarios establece que: **“Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto**



pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. (Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)” y por su parte el artículo 13.- “No afectación de la obligación tributaria”, establece que: “La obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense”.

D. SOBRE EL ALEGADO NO CUMPLIMIENTO DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO EN EL PRESENTE CASO:

La empresa importadora aduce en lo conducente que: ... *“En el presente caso hay violación de elementos esenciales. La Administración Aduanera está realizando el ajuste fuera de los criterios y parámetros establecidos en el Acuerdo de Valoración de la OMC, por lo que está violentado su competencia. Carece el ajuste de motivo ya que no se cumplen todos y cada uno de los presupuestos exigidos por dicho Acuerdo de Valoración, y al ignorar por completo la prueba y argumentos de descargo presentado por Henkel Costa Rica está violentado la debida motivación que exige el artículo 136 de la LGAP que le obliga a justificar con base en la realidad adecuadamente sus decisiones. Al aplicar el ajuste incumpliendo con lo ordenado por el Acuerdo de Valoración, el contenido deviene en ilegal, pues impone un pago que no corresponde y que incluso conlleva un doble pago de impuesto según se expuso en un apartado previo. Al ser ambos elementos, motivo y contenido ilegal, el fin perseguido también se vuelve ilegal y va en contra de principios y garantías constitucionales.*

...Henkel Costa Rica ha señalado y demostrado que en el caso en cuestión el pago de royalties o cánones realizado a Henkel Alemania no es parte del ajuste a realizar según la normativa de valoración debido a que no se cumple con lo señalado en el artículo 8.1.c citado. Los royalties o cánones pagados a Henkel Alemania, por Henkel Costa Rica, se basan según los registros contables en Ventas Externas Netas, no en ventas de mercancías importadas a Costa Rica. El término Ventas Externas Netas incluye toda venta: nacional, maquilado y exportación, ventas internacionales y sucesivas que no tocan suelo costarricense.

...Es claro que el ajuste no es procedente, es ilegal y violenta elementos esenciales del acto administrativo. Aun así, la Administración Aduanera vuelve a ignorar el contenido normativo del Acuerdo de Valoración de la OMC, en el caso hipotético que sí fuera procedente. La cláusula 8.3 del Acuerdo de Valoración, la cual indica que: “Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.” Dichas adiciones deben realizarse sobre datos objetivos y cuantificables, los cuales deben ser procesados sobre bases objetivas según el ordenamiento jurídico. El artículo 8 del Acuerdo de Valoración debe analizarse en consideración con el artículo 1, el cual dispone que el ajuste del precio

Expediente: ONVVA-16-2020



realmente pagado o por pagar, cuando determinados elementos que se considera forman parte del valor en aduana no están incluidos en el precio pagado o por pagar, y sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Considera la Administración aduanera que no es de recibido estos argumentos y que carecen de validez, puesto como se ha indicado en los apartados anteriores en el desarrollo del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, que los cánones y derechos de licencia pagados por la importación, comercialización y venta de mercancías importadas por la empresa si están relacionados con las marcas de dichas mercancías, que si son condición de venta y que no están incluidos en el precio, es decir, que si cumplen con las tres condiciones establecidas en el artículo 8.1.c., y tal como aquí en este documento se ha desarrollado.

Por otra parte, en el apartado 6.5 del informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, denominado **Uso de datos objetivos y cuantificables**, se establece claramente que la verificación realizada a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y la adición realizada al precio realmente pagado o por pagar, éste cumple con lo establecido en el artículo 8 ítem 3 del Acuerdo de Valoración de la OMC que establece lo siguiente:

“Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Para este caso en particular de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se afirma que la investigación se realizó sobre la base de datos objetivos y cuantificables, a partir de la información y documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

Es importante destacar que la información revisada y analizada durante la investigación, muestra los registros, cálculos y pagos realizados por la empresa importadora y dichos datos presentan la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, siendo que dichos registros son preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC. Además la Autoridad Aduanera como órgano fiscalizador y haciendo uso de las competencias que le confiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento, efectuó una verificación de la información la cual se consideró objetiva y cuantificable por cuanto cumple con el requisito señalado en la Nota Interpretativa General del Acuerdo de Valoración de la OMC, que estipula que: “la



Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate.”

Así mismo, en el apartado VII del informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019, denominado como **MOTIVACIÓN PARA ADICIONAR AL VALOR EN ADUANA, EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA, CON FUNDAMENTO EN LO ESTIPULADO EN LOS ARTÍCULOS 1 Y 8 DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE LA OMC**, claramente la Administración aduanera desarrolla los motivos del porqué, si es procedente el ajuste al valor declarado por la empresa importadora en las mercancías importadas, puesto que se indica que:

*“Siendo que con el fundamento técnico aquí desarrollado se establece una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos acontecidos, tomando en consideración el marco o sustento jurídico de la adición al precio realmente pagado o pagar, las pruebas obtenidas que lo motivan y el análisis de la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, que asociada al marco normativo en materia de valoración aduanera, le permite a la Autoridad Aduanera determinar el correcto valor en aduana de las mercancías y con ello la determinación de un adeudo tributario aduanero que debió pagar la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** al momento de la nacionalización de las mercancías, lo anterior de conformidad con los términos regulados por el artículo 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC.”*

Así también, el informe INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019 establece que de la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA se extrae que la empresa objeto de revisión, indicó por escrito mediante su representante legal Stewart Chan Sibaja por medio de una nota sin número de fecha 09 de mayo del 2019 como respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-037-2019 en el punto 12 (**Ver folios del 124 al 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016**) en el cual se indica lo siguiente:

“...El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por

Expediente: ONVVA-16-2020



mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

Por lo anteriormente expuesto, conforme a la respuesta brindada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, de no tener forma de como asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada, se procede a establecer el procedimiento para calcular el porcentaje de distribución proporcional de canon a adicionar al precio realmente pagado o pagar declarado (alícuota) para efectos de determinar cuál es el porcentaje o proporción que corresponde adicionar por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) a cada línea de mercancía importada y vendida, para así determinar el monto adeudado al Estado.

Es así como, de conformidad con la fundamentación y motivación expuesta anteriormente, en los apartados V y VI del informe, y lo estipulado en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, la Autoridad Aduanera procede a adicionar el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) pagadas a la empresa Henkel AG & Co. KGaA. (Licenciante), por la adquisición, importación y reventa de las mercancías importadas de las marcas TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX, mismas que están asociadas a los “Derechos de HENKEL”, al precio realmente pagado o por pagar declarado por las mercancías importadas objeto de valoración, de la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA.

Conforme a lo expuesto, en el Acuerdo de Licencia denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, se establecen en el artículo 1, los porcentajes por unidad de Negocio para cada una de las marcas que ampara los “**Derechos de HENKEL**” en las mercancías importadas según, según se detalla en el siguiente cuadro:

PORCENTAJE DE ROYALTIES POR UNIDAD DE NEGOCIO ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

Expediente: ONVVA-16-2020

www.hacienda.go.cr

Página 121 de 282



Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
TECHNOMELT	Adhesivos Tecnología	7,0%
TECNOMELT	Adhesivos Tecnología	7,0%
TOBACOLL	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Adhesivos Consumo	5,5%
AQUENCE	Adhesivos Tecnología	7,0%
FESTER	Adhesivos Consumo	5,5%
LOCTITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
PATTEX	Adhesivos Consumo	5,5%
SISTA	Adhesivos Consumo	5,5%
PRITT	Adhesivos Consumo	5,5%
TANGIT	Adhesivos Consumo	5,5%
BONDERITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Adhesivos Tecnología	7,0%
XTREME	Cosmética	5,5%
CATALIZADOR	Adhesivos Tecnología	7,0%
SYOSS	Cosmética	5,5%
GLATT	Cosmética	5,5%
IGVIT	Cosmética	5,5%
IG BRILL	Cosmética	5,5%
IGORA	Cosmética	5,5%
MEN EXPRESS	Cosmética	5,5%
PALCC	Cosmética	5,5%
PALLETE	Cosmética	5,5%
TEROSON	Adhesivos Tecnología	7,0%
IG	Cosmética	5,5%
PERT	Cosmética	5,5%
VITAL	Cosmética	5,5%
PATEX	Adhesivos Consumo	5,5%
METYLAN	Adhesivos Consumo	5,5%
LSB	Adhesivos Consumo	5,5%
LBS	Adhesivos Consumo	5,5%
SNS	Adhesivos Consumo	5,5%
PAL CC	Cosmética	5,5%
OXIGENTA	Cosmética	5,5%
MEN EXPRES	Cosmética	5,5%
Marca	Unidad de negocio	Porcentaje



Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
PALETTE TV	Cosmética	5,5%
FURIA	Adhesivos Consumo	5,5%
DIAL	Cosmética	5,5%
EQ	Cosmética	5,5%
BONDORITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
ACRITON	Adhesivos Consumo	5,5%
IG BRI	Cosmética	5,5%
SIN MARCA	Adhesivos Tecnología	7,0%
IG VITAL	Cosmética	5,5%
KIT PALLETE	Cosmética	5,5%
PALETTE	Cosmética	5,5%
TECHNOMENT	Adhesivos Tecnología	7,0%
SIN MARCA	Adhesivos Consumo	5,5%
IG BLONDE	Cosmética	5,5%
OXIGENTE	Cosmética	5,5%
SM	Adhesivos Consumo	5,5%
OXI	Cosmética	5,5%
BAL CRE	Cosmética	5,5%
BAL AER	Cosmética	5,5%
SELLADOR	Adhesivos Tecnología	7,0%
BRILLANCE	Cosmética	5,5%
BAL AER CLINICAL	Cosmética	5,5%
COL SPECIALIST	Cosmética	5,5%
SUPER BONDER	Adhesivos Consumo	5,5%
COLOUR	Cosmética	5,5%
LSB PINCEL	Adhesivos Consumo	5,5%
PTX	Adhesivos Consumo	5,5%
TOBACOL	Adhesivos Tecnología	7,0%
V BLONDE	Cosmética	5,5%
PRITT TAK	Adhesivos Consumo	5,5%
LOCTITER	Adhesivos Tecnología	7,0%
PALETTE TC	Cosmética	5,5%
COLOUR SPC	Cosmética	5,5%
PATETX	Adhesivos Consumo	5,5%
SM	Detergentes	5,5%



Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
SM	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Cosmética	5,5%

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-147-2018
(Ver folios 978 al 984 y del folio 1001 al 1003 Tomo 08 del estudio 05-DCP-AI-2016)

Asimismo, en la sentencia número **MH-TAN-RES-0388-2023**, del Tribunal Aduanero Nacional, el cual versa sobre un caso con las mismas condiciones que el presente, y en el cual indica:

“Sobre lo señalado por los interesados en relación con las nulidades en lo resuelto por Dirección General de Aduanas, como vicios en la motivación/incongruencia al no entrar a valorar los argumentos subsidiarios, falta de valoración de las pruebas, violentar el principio de legalidad y verdad real entre otros argumentos con el objeto que para que se deje sin efecto el procedimiento determinativo seguido para ajustar el valor aduanero al incluir el pago de cánones y derechos de licencia a las declaraciones aduanera en estudio, considera este Colegiado que no se constituyen dentro del procedimiento vicios que puedan acarrear su nulidad, en vista de que la DGA, expone las razones de hecho y derecho para llegar a ajustar las declaraciones aduaneras en el elemento valor, justificando su decisión de rechazo de la pretensión de los recurrentes, no generándose indefensión alguna para las empresas recurrentes. Al respecto tengan presente los apelantes, como la ha señalado la Sala I de la Corte Suprema de Justicia, que de lo que se trata es de motivar y justificar la decisión que se adopte, como lo hace la autoridad aduanera en este caso, independientemente de que para ello se acojan o no el planteamiento de las partes. Al respecto señaló aquella Sala:

Sobre la falta de motivación, como agravio susceptible de ser revisado mediante el recurso de casación (artículo 137 inciso d) del CPCA), esta Sala ha indicado que no debe entenderse como un mecanismo para cuestionar los fundamentos jurídicos de la sentencia. Sino que surge, cuando la motivación del fallo es omisa, ya sea porque no exista, o bien, por cuanto su desarrollo resulta en extremo confuso o contradictorio, de forma tal que se impida tener claridad en cuanto a los razonamientos que derivaron en la decisión adoptada en la parte dispositiva de la sentencia, lo que vulneraría los derechos procesales de las partes, en particular, del debido proceso. No se trata de determinar si el Tribunal se pronunció sobre todas las pretensiones incorporadas al proceso por las partes, sino por el contrario, que el fallo cuente con los fundamentos sobre los cuales se adoptó la decisión correspondiente. De igual manera, debe tenerse presente se trata de un motivo de índole procesal, lo cual implica que es atinente a eventuales



incumplimientos de las disposiciones adjetivas que regulan el iter procesal o la sentencia, así como la relación jurídica que vincula a las partes y al juez en el marco de un proceso judicial, y de la cual derivan derechos y obligaciones. Así las cosas, no debe confundirse esta causal con un mecanismo para entrar a discutir la aplicación del Derecho o la valoración de la prueba realizada por el Tribunal en la parte considerativa de la sentencia, para lo cual el CPCA establece causales claramente definidas (artículo 138), ya que de lo contrario se desnaturalizaría el motivo casacional específico (sentencia no. 184-F-S1-2009 de las 13 horas del 23 de febrero de 2009). En esta inteligencia, contrario a lo indicado por el recurrente, la sentencia del Tribunal se encuentra debidamente fundamentada en cada uno de los extremos alegados. De los razonamientos del fallo, se infieren las razones que derivaron en la decisión adoptada, dejando de lado cualquier lesión al debido proceso. En otros términos, la resolución cuenta con los fundamentos y explicaciones sobre las cuales se adoptó la decisión correspondiente...” El resaltado es nuestro. (Ver sentencia N°000954-F-S1-2017 de las 10:00 del 17 de agosto de 2017 Sala I)

Tenemos entonces que una vez revisado el expediente y los actos emitidos por la Autoridad Aduanera, no se determina la existencia de vicios en el procedimiento que impliquen nulidad, por el contrario la actuación del A Quo se ajusta con las disposiciones de la LGAP, en cuanto a la conformación del acto administrativo, al brindarse el presupuesto factual que las normas, desarrollando el contenido de conformidad con el motivo y señalando en forma clara, precisa y congruente la justificación y razones por las que a criterio de la Dirección General de Aduanas es procedente el ajuste realizado. Por lo tanto, considera este Tribunal, desde la óptica del artículo 182 LGAP, y según los alegatos de las recurrentes, que no se denotan infracciones al sujeto, al procedimiento o la forma, que puedan causar nulidad. Siendo entonces que no se han incumplido las formalidades sustanciales del procedimiento ordinario, ni se han afectado los derechos de las partes a ejercer su defensa, se rechaza este extremo del debate relacionado a las nulidades alegadas.

Queda claro en este apartado que la Administración Aduanera está realizando el ajuste dentro de los criterios y parámetros establecidos en el Acuerdo de Valoración de la OMC, por lo que no se está violentado su competencia, que se cumplen todos y cada uno de los presupuestos exigidos por dicho Acuerdo de Valoración, que no se está violentado la debida motivación que exige el artículo 136 de la LGAP que le obliga a justificar con base en la realidad adecuadamente sus decisiones, y que no existe bajo ninguna circunstancia alguna ilegalidad en lo

Expediente: ONVVA-16-2020



actuado por la Administración Aduanera, y que el ajuste se realizó utilizando datos objetivos y cuantificables.

E. SOBRE LA ALEGADA ILEGALIDAD DE LA FÓRMULA Y CÁLCULOS UTILIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA:

La empresa importadora manifiesta en lo conducente, que:

“...No obstante, la Administración Aduanera, bajo un sesgo de confirmación, realiza el análisis de la información proporcionada pensando solamente en las importaciones, e ignora toda la información proporcionada como respuestas a los oficios de la fiscalización y a las pruebas aportadas.

...La Administración parte de la recolección de información solicitada en la fiscalización, la cual da por resultado que hay un pago de regalías (base real y entregada en los catálogos de cuentas de mi representada), pero en su supuesta investigación y justificación de la base presunta, la Administración NO HA JUSTIFICADO de manera real como hace para aplicar la fórmula utilizando la totalidad del pago registrado por Ventas Externas Netas y distribuirlo solamente a las importaciones ignorando el resto de la información que evidencia que no es así, esto carece de sentido y evidencia la necesidad de hacer un cálculo pro fisco.

...De acuerdo con el principio de legalidad, la Administración debe apegarse al sistema normativo nacional, específicamente en lo que respecta al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual que establece en su artículo 5 que la determinación de la base imponible es reserva de ley. De acuerdo con dicho artículo, al realizarse un ajuste al precio de transacción, la Administración debe acudir a una norma que manifieste una fórmula matemática que regule el cálculo de la base imponible.

...La actuación de la Administración no da certeza sobre la correspondencia entre el monto del ajuste del canon y cada importación realizada, pues se asume que el monto de ventas externas netas mensuales es producto del canon asociado a la venta de la mercancía importada ese mes, lo cual no es correcto, pues en el caso de mi representada se dan varias realidades que, tanto la fórmula como la administración ignoran por completo, tales como: (i) el caso en que se realice una determinada venta con productos importados previamente; (ii) la venta de productos maquilados por Henkel Costa Rica a través de un tercero en el territorio nacional; (iii) la distribución a terceros países de Centroamérica y el Caribe; (iv) ventas sucesivas que no tocan suelo costarricense. La fórmula no solo es ilegal, sino que no permite utilizar datos objetivos y cuantificables

...La aplicación de esta ilegal fórmula, carente de toda objetividad y datos cuantificable, da un resultado claro: que el ajuste al precio de la transacción no se está realizando con de

Expediente: ONVVA-16-2020



conformidad con una ecuación establecida de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico, transgrediendo los principios de legalidad y reserva de ley, y convirtiendo el cálculo en uno arbitrario.”

En este apartado no puede más esta Administración Aduanera que indicar que los argumentos de la empresa no llevan absolutamente nada de razón y que tampoco son de recibido, puesto que claramente en el informe **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019**, en el apartado denominado como **8.1 Procedimiento para realizar la adición por medio de una operación matemática de distribución proporcional (Porcentaje de Canon a adicionar al precio realmente pagado o pagar)**, se explica claramente el procedimiento utilizado para la aplicación de la alícuota y los motivos del por qué se debió utilizar, así como la objetividad y legalidad que la misma posee, tal como se explica a continuación:

El procedimiento para determinar un porcentaje de distribución proporcional, que la Autoridad Aduanera utilizó para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar y así establecer el correcto valor en aduana de las mercancías importadas objeto de estudio, se basó en la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, lo cual es concordante con el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece:

“Artículo 8. – Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la Ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de las cuantías de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas”.

En este sentido, la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** se ve materializada en la información contable, financiera y contractual que aportó a la Autoridad



Aduanera en respuesta al requerimiento realizado por esta última, es decir, se establece como hecho probado que existen un Acuerdo de licencia denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, celebrado entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA** (Licenciante) y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria), respectivamente (Ver folios del 507 al 516 del Tomo 04 del expediente 05-DGP-AI-2016), en el cual se establece que la Licenciataria podrá utilizar los “Derechos de HENKEL” los cuales se definen como:

“... se refiere a todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo...”

Para la utilización de este derecho la empresa Licenciataria debe realizar un pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Licenciante y según lo establecido en el artículo 3 **“PAGO DE REGALÍAS”** en los puntos 1, 2 y 3 de dicho Acuerdo y/o Acuerdo.

En razón de que el cálculo que realizó la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, para pagar los respectivos montos por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, se realizaron posterior a la importación, la Autoridad Aduanera solicitó a la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, mediante oficio **ONVVA-DGP-AI-37-2018** de fecha 20 de abril de 2018, en el inciso 19 lo siguiente: *“Indique por escrito, si tiene forma de asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera (ya sea por descripción de mercancía, código o cualquier otro elemento), con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada para efectos de establecer cuál es el porcentaje o proporción que le correspondió pagar de canon a cada línea de mercancía importada y vendida”*. (Ver folios del 119 al 123 Tomo 01 del expediente 05-DGP-AI-2016).

A la consulta anterior, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** indicó mediante nota sin número de fecha 09 de mayo de 2019 lo siguiente en el punto 12:

“...El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito



para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del estudio 05-DCP-AI-2016).

De lo señalado por la empresa importadora, con la información y análisis que antecede a este punto, la Autoridad Aduanera logró desvirtuar lo indicado por la empresa para conocer la verdad real sobre sus operaciones comerciales asociadas al pago de cánones y derechos de licencia, determinando que no es certero lo manifestado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, respecto a que el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia no está relacionado con las mercancías importadas, que no es condición de venta y por tanto no se encuentra incluido en el precio realmente pagado o por pagar. Es necesario también señalar que no solo la empresa importadora no aporta una asociación de las líneas de mercancías importadas y vendidas en el territorio sobre las cuales pagó un monto por concepto de cánones y derechos de licencia sino que el cálculo de los cánones y derechos de licencia realizados por la empresa importadora, documentados en los reportes que fueron aportados, se realizan de forma general o global, ya que como se puede ver en la hojas de cálculo denominada “*Calculo Mensual del Pago de Cánones y Derechos de Licencia*” presentados por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** mediante nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05 del expediente 05-DCP-AI-2016) se indica el monto por concepto de los cánones y derechos de licencia, de forma general, por unidad de negocio y por mes, como se encuentran registrados en los asientos contables del pago por concepto de cánones y derechos de licencia, es decir tanto en los registros contables como en los auxiliares del cálculo de los cánones y derechos de licencia que realiza la empresa importadora, no se realizó una asociación estricta de cada línea de mercancía importada y declarada en cada Declaración Aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada.

Sobre este aspecto, se debe recalcar en primera instancia que el pago de cánones y derechos de licencia realizado por la empresa importadora a la empresa Licenciante, cumple con lo estipulado en artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC y en segundo lugar que el hecho de que el cálculo de los cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) se establezca sobre las “**Ventas Externas Netas**” en la cantidad especificada en el anexo 1 del Acuerdo, la tarifa a cancelar por concepto de cánones y derechos de licencia dependerá de la unidad a la que se refieran los productos y las marcas que correspondan a esa



unidad de negocio, lo que no imposibilita a la Autoridad Aduanera a realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas por este concepto; además tampoco impide a la Autoridad Aduanera a realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar el hecho de que la empresa no pueda asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada Declaración Aduanera, con la venta de cada línea de ésta mercadería importada, para conocer por línea de factura el monto pagado del canon y derecho de licencia a ser adicionado, toda vez que dicho pago está relacionado con las mercancías, es una condición de venta de las mismas y no forma parte del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación, es decir el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, no exige como requisito sine qua non que se deba obtener esa asociación para proceder con la respectiva adición.

Por lo cual, considera la Autoridad Aduanera a través del estudio realizado, que se recabaron las pruebas suficientes que demuestran y generan la motivación técnica para realizar la respectiva adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, debiendo utilizar en razón de la realidad económica de la empresa importadora, un procedimiento matemático de distribución proporcional de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia, aplicado en el mismo periodo de estudio de las mercancías importadas, esto por cuanto lo indicado en el Artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Artículo 12.- Convenio entre particulares. Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del fisco”.

De igual manera la Ley General de Aduanas establece en su **artículo 252 bis** respecto a los elementos adicionales que puede utilizar la Autoridad Aduanera para motivar decisiones sobre el valor en aduana, el cual indica:

“Artículo 252 bis.- Elementos adicionales para motivar decisiones sobre el valor en aduanas.

(...) los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, que consten en los expedientes o documentos que dichas autoridades lleven o tengan en su poder (...).”.

Ahora bien, dicho procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia pagados por la empresa importadora es una **operación aritmética** aplicada con el fin de determinar la proporción del monto del canon y



derecho de licencia pagado, que se **adiciona** al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado, para cada una de las líneas de las mercancías importadas. Dicha distribución matemática lo que hace es utilizar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia, identificados en los cálculos de los cánones y derechos de licencia así como los registros contables de los pagos por este concepto que fueron realizados por la empresa importadora, que fueron cancelados a la empresa Licenciante por las “ventas externas netas” según lo establece el artículo § 3 “Pagos de Regalías” en los puntos 1,2 y 3 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**.

La aplicación del procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia que nace de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora, misma que está en línea con lo señalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la resolución **001365-F-S1-2013** del 9 de octubre del 2013, señala:

“...respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que “una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...””.

Por otra parte, la distribución matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, es congruente con lo indicado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución **001365-F-S1-2013**, del 9 de octubre del 2013, la cual rechaza categóricamente *“el que sea necesario que una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador...”*”.



Así también, como lo indica la Sala Constitucional en el voto **4940-2012**, en la cual se hace referencia a la utilización de criterios técnicos citando: *“como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. [...] En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado más apegado a la realidad sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico...no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria”*.

Adicionalmente la sentencia № **56-2019-V** del Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San Jose de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre la distribución proporcional matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas señala:

“... De este modo, este Órgano decisor constata que la Administración concernida, contrario a lo indicado por el Tribunal aduanero, sí utilizó elementos objetivos, tanto para establecer la existencia de la obligación tributaria aduanera a través de un examen pormenorizado de los requerimientos legales dispuestos por el ordenamiento para que ello ocurra; si no, además, para determinar el adeudo tributario. Sobre este último aspecto, la determinación del monto de la obligación tributaria, no son de recibo las apreciaciones del Tribunal Aduanero Nacional, reiteradas por la accionada, en el sentido de que para calcular la base imponible la Administración debió acudir a la normativa que "ostente una ecuación matemática" que regule dicho calculo, que la Autoridad Aduanera no justificó la fórmula matemática utilizada y que no se basó en datos objetivos. Contrario a lo externado por ese Órgano Administrativo este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable" y por su parte, el artículo 1 del Acuerdo de Valor en Aduanas de las Organización Mundial de Comercio (OMC), señala que el valor en aduanas de las mercancías será "el valor de transacción, es decir, el precio realmente



pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y referido Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, estipula en su artículo 8, inciso c, que para calcular el impuesto, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas deberá añadirse los cánones o derechos de licencia que el importador tenga que pagar que estén relacionados con esas mercancías, que sean una condición para su venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. De este modo, a pesar de que la normativa citada no establece propiamente una fórmula matemática, sí dispone los elementos que componen la base imponible, y claramente establece que ésta debe adicionarse con las regalías pagadas por concepto de cánones y derechos de licencia, de este modo el sustento normativo que echó de menos el Tribunal Aduanero Nacional sí existe, y está integrado como parte de la fundamentación jurídica del acto final. En la misma línea, tampoco son correctas las apreciaciones del Tribunal Aduanero, en cuanto señala que el acto fue ayuno de datos objetivos. Lo anterior por cuanto, como ya también ha sido explicado, es claro que el fiscalizador, para determinar establecer la existencia de la obligación y determinar su cuantía se basó en la información proporcionada por la propia accionante, de modo que al aplicar la ecuación cuestionada, los datos que la componen se derivan de los asientos contables en los cuales se registraron los pagos realizados por concepto de regalías, así como los comprobante de pago, y los contratos en los que se estipulaba la existencia de la obligación de XXXXXX, en orden a pagar cánones y derechos de licencia, así como el porcentaje que debía cancelar y su base de cálculo. Luego, la conducta determinativa, analizada en su conjunto, responde a los presupuestos establecidos en el ordenamiento jurídico para determinar la base imponible de la obligación tributaria aduanera, y al principio de búsqueda de la verdad real, como norte procedimiento administrativo observado por la Administración concernida, que en el procedimiento de fiscalización tributaria tiene la particularidad, a tenor del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra reforzado por el principio de realidad económica, que permite, en este caso a la Autoridad Aduanera, apartarse de las formas contractuales empleadas por las parte, con la finalidad de alcanzar la verdad económica de los contribuyentes ...”.

Es importante reiterar, que esta adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado o por pagar, parte de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual que la empresa importadora mostró a la Autoridad Aduanera, por

Expediente: ONVVA-16-2020



cuanto la Autoridad Aduanera no ha modificado dicha realidad dado que se puede comprobar que:

1) La sumatoria del monto adicionado a cada línea de factura por concepto de canon y derecho de licencia es igual al monto total pagado por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por la empresa importadora a la empresa Licenciante durante cada mes reflejado en la contabilidad (elemento de justicia), es decir, **NO se están adicionando montos de más;**

2) La aplicación del procedimiento de distribución proporcional responde a las reglas unívocas de la ciencia y de la técnica, donde su simplicidad permite que cualquier Autoridad o la misma empresa importadora pueda verificarla o constatarla (elemento de lógica) y,

3) Las variables utilizadas en el procedimiento de distribución proporcional fueron tomados de la documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora, consecuentemente se está aplicando una metodología que permite llegar a un resultado lo más apegado a la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora (elemento de conveniencia). Lo anterior es concordante con el artículo 16 de la Ley General de Administración Pública el cual señala:

“Artículo 16.- 1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia”.

Además, el procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia, es un medio objetivo y cuantificable, por cuanto el mismo es el resultado de la aplicación de una operación lógico matemática que es verificable y comprobable, a través de la documentación proporcionada por la empresa importadora en su contabilidad, en las declaraciones aduaneras presentadas en las Aduanas, y en el documento contractual (Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial) suscrito por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** con la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**.

Así mismo, el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC no regula fórmulas únicas para los doce tipos de adiciones que establece el artículo 8, toda vez que el Acuerdo es consecuente con las operaciones de comercio internacional y con la realidad económica, financiera, contable, comercial y



contractual de las empresas, la cual es diferente una de la otra, de aquí que las adiciones y la metodología van a responder a esos principios. Lo que debe cumplirse según el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, es que las adiciones del artículo 8 se realicen a partir de datos objetivos y cuantificables, donde para cumplir con este requisito la Nota interpretativa General del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC estipula que las Administraciones de Aduanas pueden utilizar datos presentados de manera y conforme con los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” según el artículo que se trate.

En concordancia con lo anterior, la Autoridad Aduanera basada en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, emitió la Circular **ONVVA-02-2008** de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, como documento orientador para los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas, en donde en el apartado **3.3. Pago de los cánones y derechos de licencia (royalties) relacionados con las mercancías importadas**, en el último párrafo se señala:

“El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra - venta, este pago se podrá realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al momento de la nacionalización de la mercancía importada el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera”.

También, en el apartado **3.5. Cuantificación del canon o derecho de licencia**, de la citada circular se menciona que:

“(…) se reconoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro o pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar”.



Además, se indica en la **Circular ONVVA-02-2008** que:

“Según el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, en el anexo de instructivo para el llenado de la declaración del valor en aduanas de las mercancías importadas, dicha estimación deberá declararse en la casilla correspondiente a cánones y derechos de licencia, en la cual se debe describir la razón o naturaleza de este pago y estimarse provisionalmente la cantidad a consignar. Dicho monto debe quedar en firme posterior a la venta de las mercancías, mediante una liquidación definitiva. La otra alternativa es que el importador reporte los montos por cánones o derechos de licencia en períodos, posteriores a la importación. A efectos del pago de los cánones el importador debe aportar a la Autoridad Aduanera copia de los Acuerdos suscritos, reportes de ventas utilizado al momento de hacer el pago al licenciante, esto después del cierre del período fiscal”.

Adicionalmente la sentencia № **56-2019-V** del Tribunal Contenciosos Administrativo del II Circuito Judicial de San Jose de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera lo siguiente:

“... Sobre el particular, este Órgano decisor considera que la supuesta imposibilidad en orden a calcular lo que debía declarar por concepto de regalías, obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado, al suscribir un contrato, que, de no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o el efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera del demandado. Además, es claro que esas regalías no forman parte del costo de ventas, no solo porque su cálculo es sobre las ventas netas (después de costos), sino, además, porque en los contratos suscritos por XXXXXX, se establece claramente que éstas consisten en el pago de un canon o derecho de licencia. Debe indicarse, además, que no es cierto que el accionado no contar con herramientas para determinar el monto de la adición por concepto de regalías, pues en la Circular ONVVA-02-2008, de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, se indica, en sus apartados 3.3. y 3.5 lo siguiente: "3.3. El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra-venta, este pago se podría realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que, al momento de la nacionalización de la mercancía importada, el importador debe indicar esta situación a la



Autoridad Aduanera. 3.5"(...) se conoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto a adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro a pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar". Como puede verse, el ordenamiento, a través de la circular de cita, ofrece una alternativa al contribuyente para hacer las declaraciones sobre valor aduanero, cuando, en casos como el que nos ocupa, el obligado deba adicionar el canon o el derecho de licencia como parte de la base imponible de la obligación tributaria...".

Por lo expuesto y al no tener la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** la forma de realizar la asociación de cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta de cada línea de esa mercancía importada para establecer por línea de factura y línea de DUA el monto de canon a adicionar, la Autoridad Aduanera procede a aplicar un porcentaje distribución proporcional, operación matemática que permite adicionar el monto correspondiente por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado en el momento de la nacionalización de las mercancías importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el periodo de estudio.

Ahora bien, debe entenderse por porcentaje **distribución proporcional (Alícuota)**, en el contexto del análisis matemático-financiero-contable; es decir como una parte que mide exactamente a un todo. Es una parte proporcional, en pocas palabras es una muestra, que representa las características del resto.¹

También considera la Autoridad Aduanera que debe quedar claro que dicho procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia entre cada línea de mercancía importada, no es una invención arbitraria de la Autoridad Aduanera, sino responde a las buenas prácticas a nivel internacional y también se encuentra en la literatura

¹ <http://www.significadode.org/alicuotas.htm>, 12 de abril del 2011
Expediente: ONVVA-16-2020



existente sobre Valoración Aduanera, específicamente Doctor Rafael Herrera Ydañez, en su libro “*Valoración en Aduana de las Mercancías de Importación*”. Editorial Extecom, S.A. Madrid, España. 1986 y el Licenciado en Derecho Julio Carlos Lascano en su libro “*El Valor en Aduana de las Mercancías Importadas*”. 2da edición–ampliada y actualizada. Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires, Argentina. 2007. Página 252. Siendo que en ellos mencionan la fórmula que es utilizada para realizar la adición al precio realmente pagado o pagar que fue utilizada por la Autoridad Aduanera:

$$X = \frac{C * 100}{K}$$

Dónde:

C = canon devengado

K = monto de la mercancía importada

X = el porcentaje de ajuste del valor

Dicha operación matemática propuesta desde hace varios años por expertos en la materia de valoración aduanera es la misma que aplica el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera en la adición del monto por concepto de canon y derecho de licencia al precio realmente pagado por pagar, como se muestra a continuación de manera comparada:

$$\% \text{ Alícuota} = (\text{CANONES DEL MES} / \text{FOB TOTAL IMPORTADO POR MES}) * 100$$



$$X = (C / K) * 100$$

Es decir, el procedimiento para adicionar al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia para el presente caso, es determinar un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) de forma mensual dado que así se registra y paga por parte de la empresa importadora, la cual según la fórmula anterior, resulta de dividir el pago total de cánones del mes entre el total del valor en aduana en este caso FOB del mes y luego multiplicado por 100, ambos en dólares; en donde para mayor entendimiento de la fórmula matemática se entenderá como:



-**Cánones del mes:** el monto total de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) calculados y pagados por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, por las mercancías importadas.

- **Total Importado por mes (FOB):** identificado en la hoja de trabajo como FOB declarado, se refiere al monto Valor FOB de mercancías importadas y asociadas a las marcas suscritas en el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, por las cuales se debe pagar el porcentaje de canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.

100: el resultado de dividir los cánones y derechos de licencia del mes entre el Valor FOB Total Importación por mes, se multiplica por 100 para obtener el porcentaje.

Porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) Calculado: es el que se aplicará por línea de DUA (que en este caso corresponde a la línea de factura de cada declaración aduanera, FOB-Línea del Sistema TICA, para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que se añade al Precio Realmente Pagado o por Pagar de las mercancías importadas.

Ahora bien, una vez que se obtiene el porcentaje (%) de distribución proporcional (Alícuota) para distribuir el canon y derecho de licencia pagado a la empresa Licenciante, éste se adiciona al valor FOB declarado con la siguiente fórmula:

Monto porcentaje de distribución proporcional (Alícuota)= Valor FOB declarado en \$ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon y derecho de licencia X porcentaje de alícuota calculado.

Dicha operación aritmética o procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia, es un cálculo aritmético aplicado con el objetivo determinar el porcentaje proporcional que se sumara por línea de DUA y línea de factura al precio realmente pagado o pagar (que en este caso corresponde a la línea de factura FOB de cada declaración aduanera de importación por ser el término de contratación mayormente aplicado por la empresa importadora), para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, el cual es fácilmente verificable.



Adicionalmente es relevante mencionar que según sentencia número **MH-TAN-RES-0388-2023**, del Tribunal Aduanero Nacional, el cual versa sobre un caso con las mismas condiciones que e presente, y en el cual indica:

- **“Sobre la alícuota.**

Sobre el argumento señalado por los recurrentes en la ampliación de la alícuota en la base imponible, si bien se trató en el apartado de nulidad, se retoma por ser además un aspecto de fondo, ya que estima el Tribunal que no existe la violación invocada del artículo 55 de la Ley General de Aduanas, como tampoco se infringe el principio de legalidad tributaria², por cuanto el ajuste en el valor aduanero es legal, objetivo y con base en documental suficiente que consta en autos, es acorde a la legislación especial en materia de valoración aduanera y la tributaria aduanera. La base legal del ajuste tiene sustento en el Acuerdo de Valoración OMC, artículos 1 y 8, que permite las adiciones al precio realmente pagado sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Considerando los elementos contables aportados, que no permitieron hacer la separación de las actividades de la empresa, la Administración aduanera estableció que para efectos del cálculo del canon “que la metodología de asignación de un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) es un medio objetivo y cuantificable, por cuanto el mismo es el resultado de la aplicación de una operación lógico matemático que también es verificable y comprobable, a través de la información proporcionada por la empresa importadora en su contabilidad, en la presentación de las declaraciones aduaneras, y en el Contrato para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial suscrito con la empresa XXXX y la empresa XXXX Limitada situación que permite a la Autoridad Aduanera cumplir con los elementos sustanciales que regula el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 en el artículo 8.1 c.”. Asimismo, la administración establece que “El procedimiento aplicado en el cálculo de la Alícuota se realiza de forma mensual, debido a que el pago de la regalía que realiza la empresa Licenciataria

² Así determinado por la Sala Primera en resolución N° 01327 - 2023, de 27 de julio de 2023, al revisar la resolución No.56-2019-V de las 15 horas del 10 de



julio de 2019 emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Quinta.

al Licenciante, lo hace de forma mensual, según lo que se regula en el Contrato "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL" y lo determinado en los registros contables (Ver Hoja de Trabajo, folio 1261). Es importante indicar que para efectos del cálculo se debe tener en cuenta que hay marcas que pagan dos porcentajes de canon diferentes, al estar afectas por dos unidades de negocio diferentes según se detalla en las hojas de trabajo (ver folio 1261)." ³

³ Monto de la Adición por Canones= Valor FOB declarado en \$ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon X el porcentaje de alícuota calculado.

En criterio de este Tribunal, la Administración utiliza el término "alícuota" desde el punto de vista matemático-financiero-contable, partiendo de los mismos elementos contables y contractuales utilizados por la recurrente para pagar a la empresa Concedente de la Licencia, cálculo del canon posterior a la venta de las mercancías, pago mensual dividido entre el valor total en aduana declarado en colones, estableciendo las fórmulas matemáticas, lo que permite determinar un porcentaje proporcional por línea de Declaración Aduanera y por marca de producto, para determinar así la proporción del canon añadido al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas.

La autoridad aduanera mediante la alícuota aplicada, establece la base de cálculo para determinar la obligación tributaria, lo que incluye cada uno de los elementos o impuestos que la componen, por DUA de importación y línea por línea, cumpliendo de esa forma con los elementos relacionados al hecho generador, por lo que no se infringe norma alguna del derecho tributario o tributario aduanero, sin olvidar que esta implementación obedece a una conducta por culpa del recurrente, mismo que omitió declarar desde el momento de presentar las declaraciones aduanera objeto de estudio, la verdad sobre la obligación de pago de canon y porcentajes contratados.

En tal sentido, la base de cálculo tiene como asiento legal el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración, que se ajusta al valor de transacción adicionando al precio pagado el pago del canon, el ajuste es objetivo, equitativo y no arbitrario, donde se establece por número de DUA, línea del DUA, % de la alícuota, valor CIF



ajustado en dólares y colones, impuestos declarados, determinados y dejados de percibir.

La Sala Primera en la resolución N°01327-2023 del veintisiete de julio de dos mil veintitrés, en un caso en el que se analiza la aplicación de cánones y derechos de licencia, determina que los cánones y derechos de licencia, generan una guía para los contribuyentes para realizar sus declaraciones de valor aduanero, en los casos en donde se deban de adicionar al valor de las mercancías; motivo por el cual, contrario a lo señalado por el recurrente, la Administración si cuenta con una metodología para realizar el ajuste respectivo al valor aduanero de las mercancías:

“Para esta Cámara, ese ejercicio de verificación contable se ajustó a la normativa aplicable, específicamente al artículo 57 de la Ley General de Aduanas, artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y artículo I del Acuerdo de Valor de Aduanas de la Organización Mundial de Comercio (OMC) y de conformidad con el artículo 8.1.c) del GATT; aunado a que se utilizó para establecer la base imponible de la obligación tributaria aduanera, el procedimiento de fiscalización tributaria del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en apego del principio de realidad económica, alcanzándose determinar la realidad económica de la contribuyente AVON DE COSTA RICA S.A. En todo caso la sentencia determina que si bien, no se utilizó una fórmula matemática, todo el procedimiento se ajustó por medio de las disposiciones contenidas en los criterios técnicos sobre Valoración Aduanera, cánones y derechos de licencia contenidos en la circular ONVVA-01-2008. A criterio de esta Cámara, el primer cargo referido a una indebida interpretación del artículo 8.1.c), no se produjo, por el contrario, el fallo, se decanta de manera acertada en establecer que se concatena la aplicación de la Administración de esa norma con las propias referidas del ordenamiento jurídico costarricense, para acreditar los pagos de las regalías canceladas por AVON DE COSTA RICA S.A. a AVON, MATTEL y DISNEY (licenciantes); y que los mismos no fueron adicionadas al precio pagado o por pagar, y a partir de lo anterior establecer el adeudo a adicionar al valor de esas mercancías, declaradas en aduana”.

Por lo cual, queda más que claro que el accionar de la Administración Aduanera ha sido de forma correcta, apegado a la legislación, respetando la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de las empresas y es el resultado de la aplicación de una operación lógico matemática que es verificable y comprobable, a través de la documentación proporcionada por la empresa importadora en su contabilidad, en las declaraciones aduaneras presentadas en las Aduanas, y en el documento contractual **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE**

Expediente: ONVVA-16-2020



DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” suscrito por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA con la empresa Henkel AG & Co. KGaA.

F. SOBRE LA PRUEBA PARA MEJOR RESOLVER PROPORCIONADA POR LA EMPRESA IMPORTADORA:

Ahora bien, siendo que el objetivo que debe mediar en toda actuación administrativa es la **búsqueda de la verdad real de los hechos**, tal y como lo prevé nuestro Ordenamiento Jurídico, cuando en el artículo 214 de la Ley General de la Administración Pública que señala:

“1. El procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración; con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

2. Su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final.” (El resaltado no es del original)

El descubrimiento de la verdad material es lo que le permitirá a la Administración culminar con una decisión adecuada y motivada del asunto concreto, bajo tal parámetro, tiene que procurar la averiguación de la realidad de los hechos que configuran el cuadro fáctico de la situación puesta bajo su estudio, para lo cual goza de plena libertad de practicar las diligencias y **pruebas que estime**



pertinentes, tal y como ampliamente lo facultan los artículos 297 y 298 inciso 1) del cuerpo normativo citado, que disponen:

“Artículo 297:1. La Administración ordenará y practicará todas las diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos objeto del trámite, de oficio o a petición de parte.

2. El ofrecimiento y admisión de la prueba de las partes se hará con las limitaciones que señale esta ley.

3. Las pruebas que no fuere posible recibir por culpa de las partes se declararán inevaluables.” (El resaltado no es del original)

“Artículo 298: 1. Los medios de prueba podrán ser todos los que estén permitidos por el derecho público, aunque no sean admisibles por el derecho común. (...)”.

Se establece de esta forma, y en función del **principio de búsqueda de la verdad real** que rige las actuaciones administrativas, el sistema de la libre prueba y su correspondiente valoración conforme a las reglas de la sana crítica, que engloba la lógica, la experiencia, técnica y la razonabilidad, lo cual incide en las atribuciones jurídicas que tiene la Administración tanto en lo relativo a la introducción o producción, como a la valuación, de los medios de prueba. Así, la impulsión de oficio u oficiosidad se configura como otro principio que resguarda el objeto de determinar la verdad material, aplicarla y ejecutarla, tratando de satisfacer con eficacia los intereses públicos, pudiendo concluirse que ambos son preceptos básicos del procedimiento administrativo, y que precisamente guían en la especie la presente actuación.

Sobre la prueba en general: La actividad probatoria dentro del procedimiento administrativo es aquella que tiene por objeto la búsqueda de la verdad real y cuya evacuación debe realizarse una vez valorada la admisión de cada una de las pruebas ofrecidas y contenidas dentro del expediente administrativo. Lo anterior se desprende de los artículos 221 y 297 de la Ley General de Administración Pública, los cuales se refieren a la amplitud de la prueba.

Procede esta Administración a referirse a las pruebas presentas por la empresa importadora según consta en Acta **MH-DGA-DF-ACTA-068-2024**, se procedió a realizar audiencia presencial solicitada por el sujeto pasivo, con respecto al inicio del procedimiento determinativo iniciado mediante la resolución **RES-ONVVA-140-2020** de fecha **07 de diciembre del 2020**. En la Audiencia de cita participaron por parte de la administración la funcionaria la Jessica Amanda Sterling Howard, quien dirigió la audiencia, además
Expediente: ONVVA-16-2020



participaron en representación del importador **Henkel Costa Rica Limitada**, **cédula jurídica 3-102-044886**, el señor Roger Guevara Vega, cédula 108780619, Ana Lucia Gonzalez Corrales, cédula 111830879, Isabella Tristán Valverde, cédula 118350077 en calidad de asistente. En dicho acto el representante del importador aporta como **prueba para mejor resolver o prueba extraordinaria dos peritajes** entre estos: **a) Reporte Pericial Judicial, Informe N° 20-SADEF-R-051-23/24** del 31 de enero del 2024, documentos que se incluyeron en expediente. (ver folios 187 a 241) **b) Reporte pericial experto –Informe AACSA-189-2023** del 24 de noviembre del 2023, emitido por el Dr. Rodolfo Arce Portuguez. (ver folios 137 a 186).

En línea con lo anterior, es importante mencionar el **principio de la sana crítica racional** mismo que se caracteriza, por la posibilidad de que el juzgador logre sus conclusiones sobre los hechos de la causa **valorando la eficacia conviccional de la prueba con la total libertad, pero respetando, al hacerlo, los principios de la recta razón, es decir, las normas de la lógica.** De acuerdo con el principio de la sana crítica establecido en el numeral 298, inciso 2, de la LGAP *“Salvo disposición en contrario, las pruebas serán apreciadas de conformidad con las reglas de la sana crítica.”*

Esta administración al analizar de acuerdo con la lógica, la ciencia y la experiencia, el reporte pericial experto –Informe AACSA-189-2023 del 24 de noviembre del 2023, peritaje privado realizado por el señor Rodolfo Arce Portugués, **no considera pertinente dicha prueba** dado que su **análisis no es objetivo e imparcial**, pues carece de la objetividad e imparcialidad suficiente para que sus afirmaciones sean consideradas como vinculantes para la administración.

Por otra parte, con respecto al reporte pericial judicial, Informe N° 20-SADEF-R-051-23/24 del 31 de enero del 2024 del Organismo de investigación Judicial, dicha prueba se descarta, puesto la misma versa sobre la denuncia puesta por la Administración contra la empresa importadora por no declarar los cánones y derechos de licencia en las declaraciones de valor, además que la oficina en cuestión se considera no es una oficina competente para emitir criterio sobre temas relacionados al Acuerdo de Valoración en Aduanas y su aplicación a la importación de mercancías.

Consecuentemente, siendo que en expediente consta la prueba necesaria y suficiente para llegar a determinar la verdad real de los hechos investigados y lograr determinar el correcto valor aduanero de las mercancías objeto de investigación, pues constan los criterios técnicos desarrollados durante la

Expediente: ONVVA-16-2020



actuación fiscalizadora sobre las importaciones anteriormente mencionadas, verificando el pago por concepto de cánones y derechos de licencias de las mercancías importadas durante el periodo comprendido entre el 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017 y mismas que son plasmadas por el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera mediante el informe final **INF-ONVVA-DCP-AI-003-2019** por la empresa **Henkel Costa Rica Limitada**, cédula jurídica **3-102-044886**, **se rechaza la prueba para mejor resolver.**

Es importante señalar que el inicio del proceso mencionado supra, tomó en cuenta el principio de legalidad, el cual permite a la Administración actuar dentro de los límites que las leyes establecen, garantizando así que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, por lo que en el caso que nos ocupa, el procedimiento de inicio debe de aplicarse en forma y fondo según las obligaciones y normativa de los acuerdos y convenios internacionales, así como la Normativa Nacional. Esta Dirección General tiene en el legajo que nos ocupa, la carga de prueba suficiente en latín "*onus probandi*" respetando el principio jurídico el cual corresponde a la responsabilidad de las partes y la obligación de probar los hechos planteados.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios como norma supletoria del derecho aduanero indica en el numeral 140:

Artículo 140: "La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor".

Por su parte el 185 señala: "La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponde a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los beneficios fiscales que alega existentes a su favor. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de fortalecimiento de la Gestión Tributaria")"

Así las cosas, le corresponde a la administración tener la prueba suficiente para realizar las actuaciones que pretenden modificar la obligación tributaria aduanera, por lo que los hechos modificativos de la misma como lo es la adición



al valor aduanero por concepto de pago de derechos licenciatarios y cánones, deben ser argumentados con los contratos y estudios realizados para poder ejecutar la modificación de la Obligación Tributaria Aduanera, declarada inicialmente en los DUA de marras, por lo que se le dio al administrado a su vez la oportunidad procesal de presentar cualesquier tipo de prueba pertinente que le permita a la administración prescindir del procedimiento iniciado, valga citar al jurista Eduardo J. Couture, cuando decía que la prueba es "...la acción y efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación...", en este orden de ideas, deberá esta prueba ser la idónea y que se ajuste a la legislación con el fin de cumplir con las obligaciones que establece la normativa, por lo que según la prueba contenida en el expediente, la administración tiene el deber de realizar el acto de inicio, situación que llama la atención, y queda la duda a esta Dirección General, de como pretende el sujeto pasivo que la Dirección realice la adición al valor aduanero, pues como se materializó anteriormente, ejecutó el procedimiento que indica la ley, dentro del plazo indicado.

En conclusión, efectivamente la resolución del acto inicial es un acto administrativo, dotado de todos sus efectos y cumple con el numeral 526 del reglamento de la Ley General de Aduanas vigente al momento del hecho generador con respecto a la Apertura de oficio del procedimiento teniendo: conteniendo, Nombre del órgano instructor, Lugar y fecha del acto, Personas o entidades que pudieren verse afectadas, Motivación de la apertura del procedimiento donde se intimó de manera efectiva, y se imputó de manera clara, la situación acaecida con respecto a los tributos que dejaron de ser cancelados a la administración aduanera, otorgándole el plazo de presentación de pruebas y alegaciones, y siendo determinados uno a uno la obligación tributaria aduanera que se estimó de forma presunta, por lo que no se encuentra en el dicho del administrado, que se dejara en indefensión, y de acuerdo al debido proceso es en esta actuación y en la audiencia celebrada que se ha conferido la oportunidad de debatir sobre la procedencia o no del ajuste, de acuerdo al procedimiento establecido.

De acuerdo con los argumentos del administrado en audiencia de conclusiones en materia penal se solicitó el sobreseimiento definitivo de la causa penal, sin embargo, erra en el argumento el sujeto pasivo debido a que la ley General de Aduanas no exime ni detiene el cobro de los impuestos dejados de percibir por el Estado, ya que la normativa faculta a dicho cobro, en consecuencia, de que se está ante el Erario Público, primando el interés general sobre el personal.



El hecho que se archive o desista de una causa penal no impide para el Estado del cobro de los tributos dejados de percibir, y el sobreseimiento de la causa penal no limita la responsabilidad del petente, la administración tiene el deber de realizar los actos administrativos necesarios con el fin de recaudar la obligación tributaria que no fue cancelada al momento de la declaración aduanera, acción respaldada en la normativa a la letra en el numeral 227 bis, vigente al momento del hecho generador:

“Artículo 227 bis. — Cobro de tributos cuando exista causa penal pendiente. En los supuestos en que la autoridad aduanera estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador hasta que concluya el proceso penal, en cuyo caso se suspenderá la prescripción del procedimiento sancionatorio. Lo anterior no impide el cobro de los tributos adeudados y sus intereses, de conformidad con el procedimiento administrativo respectivo” (lo resaltado no pertenece al original)

Consecuentemente, no existe por parte de la Administración impedimento del cobro de los tributos dejados de percibir por la existencia de la cosa juzgada por parte del de la jurisdicción penal, ya que se estaba frente a una presunción de delito, competencia muy distinta a la que tiene el Ministerio de Hacienda, siendo incluso otro poder de la República, al cual, le corresponde realizar los cobros de acuerdo a una normativa muy distinta, incluso se le aclara al petente, que se encuentra en un procedimiento administrativo y no ingiere la cosa juzgada a nivel de delito con el cobro oportuno de tributos.

En resumen, los argumentos y nulidades hasta aquí analizadas se rechazan enteramente al considerar las mismas improcedentes; por lo que habiéndose establecido la ausencia de vicios que menoscaben la tramitación y motivación del presente asunto, se procede a entrar a conocer el fondo del asunto, en aras de determinar la procedencia o no de la modificación del valor aduanero de la mercancía objeto del presente procedimiento.

VII. DEL FONDO DEL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE COBRO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA: ES INDISPENSABLE SEÑALAR NUEVAMENTE LOS ELEMENTOS QUE SIRVIERON DE BASE PARA EL INICIO DEL PRESENTE PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE COBRO A SABER:

1. MARCO REFERENCIAL TEÓRICO QUE FUNDAMENTA LA INVESTIGACIÓN.



1.1 NORMATIVA ADUANERA:

1.1.1 POTESTAD DE LA AUTORIDAD ADUANERA:

Como parte vital de toda importación, está el monto correspondiente al valor de las mercancías que se están nacionalizando, el cual debe detallarse en la Declaración Aduanera de Importación teniendo como respaldo los documentos que acompañan y amparan dicha operación comercial. Ahora bien, tanto el valor declarado como el resto de los datos que se consignan en una Declaración Aduanera de Importación y se transmite al sistema informático Tica mediante un Documento Único Aduanero no son definitivos, debido a la potestad de la Autoridad Aduanera para ejercer un control, revisión, verificación y corrección inmediata o posterior sobre dicha Declaración.

En tal sentido, la labor aduanera normalmente comprende, la aplicación del derecho internacional que el país haya suscrito, las normas nacionales establecidas, y con ello velar por la correcta y legal recaudación de los impuestos, cuya base es el valor en aduana y por el correcto cumplimiento de las regulaciones existentes para esta materia. Para lograr estos fines, se encuentran las facultades de control y la fiscalización de la actividad aduanera reguladas de conformidad con el artículo 9 y 61 del CAUCA los cuales señalan:

“Artículo 9 Atribuciones aduaneras

Para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la autoridad aduanera está autorizada para visitar empresas, establecimientos industriales, comerciales o de servicios, efectuar auditorias, requerir y examinar la información de sujetos pasivos, auxiliares y terceros, necesaria para comprobar la veracidad del contenido de las declaraciones aduaneras, de conformidad con los procedimientos legales establecidos.

“Artículo 61 Verificación posterior al despacho

La autoridad aduanera está facultada para verificar con posterioridad al despacho, la veracidad de lo declarado y el cumplimiento de la legislación aduanera y de comercio exterior en lo que correspondan.”

En concordancia con lo anterior en el artículo 23 de la Ley General de Aduanas, se establece que el control ejercido por la Autoridad Aduanera puede ser inmediato permanente y a posteriori. Dicho artículo define los tipos de control de la siguiente forma:



“Control inmediato:

El control inmediato se ejercerá sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presenten para su salida y hasta que se autorice su levante.”.

“Control a posteriori:

El control a posteriori se ejercerá respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas, físicas o jurídicas, que intervengan en las operaciones de comercio exterior, dentro del plazo referido en el artículo 62 de esta Ley”.

“Control permanente:

El control permanente se ejercerá en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o al retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos, mientras estas se encuentren dentro de la relación jurídica aduanera para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.”.

En lo que corresponde al control a posteriori, es la atribución que está ejerciendo el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera (en adelante ONVVA) como Autoridad Aduanera, de comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera, siendo uno de ellos ***el valor en aduana de las mercancías***, de conformidad el artículo 24 inciso a) de la Ley General de Aduanas; siendo que para cumplir con esa verificación posterior existe un plazo de tiempo establecido en el artículo 62 del CAUCA a saber:

“Artículo 62 Plazo para efectuar la verificación posterior

*El plazo para efectuar la verificación posterior **será de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías, salvo que la legislación nacional establezca un plazo mayor.** Asimismo, la autoridad aduanera podrá exigir dentro de ese plazo, el pago de los derechos e impuestos que se hubieren dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, así como iniciar las acciones legales que correspondan.”* (la negrita y el subrayado no son del original)

Aunado a lo anterior, también el artículo 62 de la Ley General de Aduanas cita:



“ARTICULO 62.- Prescripción

Prescribe en cuatro años la facultad de la autoridad aduanera para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza. Prescribe en el mismo plazo la acción del sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza o solicitar el crédito respectivo, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.”

Por su parte, el artículo 23 del Reglamento a la Ley General de Aduanas señala que dentro de las funciones del ONVVA está la de verificar el cumplimiento y la correcta aplicación de las normas vigentes en materia de valoración aduanera, así como elaborar programas de trabajo de estudios e investigaciones en materia de valor en aduana. Asimismo, el artículo 25 indica le corresponde al ONVVA la comprobación posterior del valor aduanero de las mercancías, mediante la realización de estudios e investigaciones al valor en aduana declarado, con el objeto de verificar la correcta determinación y declaración de los elementos que conforman e inciden en el valor en aduana de las mercancías importadas. De igual manera, en los artículos 43 y 47 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (modificado mediante Decreto Ejecutivo No. 25295-H, de 17 de junio de 1996), se define al ONVVA las facultades de órgano fiscalizador con todas las potestades inherentes y las atribuciones de los órganos de control y fiscalización. En ese sentido, se reitera que la labor aduanera normalmente comprende, velar por la completa y legal recaudación de los impuestos, cuya base es el valor en aduana y por el correcto cumplimiento de las regulaciones existentes para esta materia.

1.1.2 OBLIGACIONES DEL IMPORTADOR:

El artículo 248 de la Ley General de Aduanas establece que los importadores deberán consignar, en el reverso de la factura comercial, bajo fe de juramento, que ese documento es original, corresponde a la importación amparada en él y el precio anotado es real y exacto. Esta declaración jurada sólo podrá firmarla la persona que ostente la representación legal de la persona jurídica y si se trata de personas físicas, el mismo importador.

La Declaración de Valor que se presenta en aduana, regulada en el artículo 264 de la Ley General de Aduanas, indica que la misma será firmada, bajo fe



de juramento por el importador quién será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyan esos elementos y de suministrar la información o documentos necesarios para verificar la determinación del valor en aduana.

De igual forma, el artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala las Obligaciones de los contribuyentes y los responsables, dentro de las cuales esta facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación.

1.1.3 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN ADUANERA TRIBUTARIA:

En los artículos 52 y 53 del Capítulo IV de la Ley General de Aduanas se define a la obligación tributaria aduanera como la relación jurídica – aduanera que estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero; es decir, la obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la Ley General de Aduanas.

El hecho generador está definido en el artículo 55 de la Ley General de Aduanas como el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

1.1.4 NORMATIVA DE VALORACIÓN ADUANERA:

La normativa para determinar el valor en aduana de las mercancías se regirá por las disposiciones del Acuerdo de Valoración de la OMC, que en su primer método de valoración “Valor de Transacción de las mercancías” establece, que el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.

Por su parte del artículo 8 establece que:

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



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

3. *Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.*

4. *Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.”*

Asimismo, la nota interpretativa al artículo 8, puntos 1 inciso c) indica:

“(...) Párrafo 1 c)

1. *Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.*

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

Párrafo 3

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

Además, el valor en aduana de las mercancías se regirá por las disposiciones del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las mercancías según los artículos:

Artículo 26 “En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración del Valor, que deberá contener la información, elementos y demás



datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparece como anexo del presente reglamento.”

Artículo 27. “La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana.”

De igual manera en la Ley General de Aduanas en los Artículos 251, 254, 263, 264 y 265 hacen referencia a la normativa aplicable en materia de valoración aduanera.

1.1.5 CÁLCULO DE CADA IMPUESTO:

a) Muellaje Incofer Ley 4429

Ley N° 4429, 30 de setiembre de 1969, Artículo 1. ¢2,00 a la Municipalidad de Puntarenas por cada tonelada de carga que moviliza el INCOFER.

b) Ley 6946.

Ley N° 6946 del 13 de enero de 1984. Se cobra el 1% sobre el valor aduanero de las mercancías. La fórmula de cálculo es:

$$\text{VALOR ADUANERO} * \text{TIPO DE CAMBIO} * 1 \%$$

c) Impuesto x TM que se Movilice Ley 6975

Ley N° 5582, 11 de octubre de 1974, Artículo 18. Impuesto de ¢1,00 por tonelada de carga que se moviliza en el Puerto de Caldera.

d) Gravamen x TM que se Ley 8461 Art. 15

Ley N° 5582, 11 de octubre de 1974, Artículo 15. Impuesto de \$0,40 por tonelada de carga que se moviliza en los puertos Central y Esparza de Puntarenas.



e) Gravamen x TM que se Ley 8461 Art.17

Ley N°5582, 11 de octubre de 1974, Artículo 17. Impuesto de \$0,20 por tonelada de carga que se moviliza en los puertos Central y Esparza de Puntarenas.

f) Derechos Arancelarios a la Importación (DAI).

Decreto No. 25740, publicado en la Gaceta No. 23 del 3 de febrero de 1997. Comúnmente llamado Ad Valorem y se aplica sobre el valor aduanero de las mercancías. La fórmula de cálculo es:

VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO * PORCENTAJE DEL DAI.

g) Selectivo de Consumo (SC)

Es un impuesto sobre el valor de las transferencias de las mercancías comprendidas en los anexos 1,2 y 3 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, N° 4961, del 10 de marzo de 1972 y sus reformas. La fórmula de cálculo es:

[(VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO) + RESULTADO PUNTO a)] * % SC.

h) Impuesto de Ventas (IV).

Ley N° 6826 del 10 de noviembre de 1982 y sus reformas. Para calcular este impuesto se debe sumar al valor aduanero (definido anteriormente) en colones los impuestos de la Ley 6946 más los Derechos Arancelarios de Importación, por el porcentaje correspondiente. La fórmula de cálculo es:

**((VALOR ADUANERO * TIPO DE CAMBIO) + RESULTADO PUNTO a) +
RESULTADO PUNTO b)) * 13%.**

i) Otros

Es la sumatoria de los siguientes impuestos: \$3 Procomer, Timbre Archivo Nacional, Timbre Asociación Agentes de Aduana (Ley 7017) y, Timbre Contadores Privados de Costa Rica, en dólares, Servicios Cuarentenarios, entre otros.



1.1.6 CALCULO DEL SEGURO Y FLETE:

Para el cálculo del seguro, una vez determinada la procedencia de la mercancía y el medio de transporte, se aplica la siguiente fórmula siguiente de conformidad con la circular ONVVA-02-2002:

Seguro: $((C+F) + ((C+F) *10\%)) *T$

Respecto al flete, se utilizó el monto de flete que fue declarado al momento de la Importación de las mercancías en estudio.

1.2 OTROS TEMAS DE INTERÉS RELACIONADOS CON LA VERIFICACIÓN DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA.

1.2.1 CONTRATO DE LICENCIA:

Como parte del análisis de la transacción comercial y considerando que la misma nota interpretativa al artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, en relación al párrafo 8.1.c. establece que: *“Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor”*.

Es importante introducir el concepto de Contrato de Licencia, por cuanto puede estar asociado a una patente, marca o derecho de autor. Entendiéndose el mismo: *“(…) como un acuerdo en virtud del cual el titular de un derecho (licenciante), reteniendo su propiedad, autoriza a un tercero (licenciataria) a usar o explotar ese derecho en las condiciones previstas en el propio contrato”*.

4

En los contratos de licencia de marcas y de patentes existen disposiciones relativas a las licencias contractuales que merecen ser destacadas⁵.

Transmisibilidad del know-how:

El know-how son los conocimientos secretos no patentados aplicables a la actividad productiva. Salvo pacto en contrario, quien concede una licencia de

⁴ www.madrimasd.org, 14 octubre 2011

⁵ Idem
Expediente: ONVVA-16-2020



marca y de patente está obligado a poner a disposición del licenciatarlo los conocimientos técnicos (know-how) que posea y resulten necesarios para poder proceder a una adecuada explotación de la invención o de la marca. El licenciatarlo a quien se transmite dichos conocimientos secretos, está obligado a adoptar las medidas necesarias para evitar su divulgación.

Pago de cánones y derechos de licencia (regalías):

En contrapartida a las ventajas que supone la explotación de la invención de la marca e incluso la asistencia técnica prestada y la formación del personal proporcionadas al Licenciatarlo, se exigirá a éste una contraprestación.

La contraprestación a la concesión de una licencia puede fijarse inicialmente en una determinada cantidad, pagable bien de una sola vez, bien en pagos fraccionados a lo largo del tiempo. Otra opción, quizás la más común en cuanto a contratos de licencia de marcas y de patentes se trata, es el establecimiento de cánones y derechos de licencia (regalías) sobre el valor del producto producido/vendido gracias a la licencia otorgada.

Control de la contabilidad:

El contrato normalmente también exigirá al licenciatarlo que lleve archivos y libros de contabilidad precisos y exactos de tal forma que se recojan todos los datos razonablemente necesarios para el cálculo y verificación de las cantidades pagaderas en concepto de liquidaciones de cánones y derechos de licencia (regalías), así como el poner a disposición del licenciante los correspondientes documentos contables y comerciales necesarios para que se conozca su situación financiera real.

Por su parte la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, define el Acuerdo de Licencia de la siguiente forma:

“Un acuerdo de licencia es una asociación entre un titular de derechos de propiedad intelectual (licenciante) y otra persona que recibe la autorización de utilizar dichos derechos (licenciatarlo) a cambio de un pago convenido de antemano (tasa o regalía). Existen distintos tipos de acuerdos de licencias que pueden dividirse de manera general en las siguientes categorías:

- *Acuerdos de licencia tecnológica*
- *Acuerdos de licencia y acuerdos de franquicia sobre marcas*
- *Acuerdos de licencia sobre derecho de autor*



En la práctica, todos o varios de dichos acuerdos suelen formar parte de un único acuerdo ya que este tipo de transferencias generalmente no se refieren a un sólo tipo de derecho de propiedad intelectual sino a numerosos derechos. Pueden encontrarse asimismo acuerdos de licencia en otras circunstancias, como durante una fusión o adquisición, o en el curso de las negociaciones destinadas a establecer una empresa conjunta.”⁶

Aunado a lo anterior y relacionado a las marcas comerciales, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, señala que: “*La función principal de una marca o de una marca de servicio consiste en diferenciar los productos y servicios de una empresa de los de sus competidores, identificando con frecuencia el origen de los mismos y haciendo referencias implícitas a la calidad y a la reputación de la empresa. Esta función resulta en cierta medida perjudicada si el titular de la marca concede a otra empresa licencia para utilizar la marca por medio de un acuerdo de licencia de marca. Por consiguiente, al titular de la marca le conviene, y con frecuencia se establece por ley o por contrato, mantener una relación estrecha con el licenciataria, a fin de garantizar que se mantengan las normas de calidad y que no se induzca a engaño al consumidor*”⁷.”

1.2.2 CONCEPTO DE ROYALTIES (CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA):

Una **regalía** o **royalty** es el pago que se efectúa al titular de derechos de autor, patentes, marcas o know-how a cambio del derecho a usarlos o explotarlos, de manera que:

“(…) Regalía, entendida como royalty, es el pago de una "cantidad variable" ligada al volumen de producción o ventas que debe abonarse durante un tiempo al propietario de la patente que se esté explotando.

Existen varias formas de pago de la licencia para el uso de una patente. Ambas partes, el propietario de la patente y el explotador, negociarán la forma que más les convenga. Tipos de pago: Cantidad fija, cantidad variable (royalty). Además, existe un tercer pago opcional que se realiza si se precisa la ayuda de los técnicos del licenciataria, que se llama "pago por asistencia técnica".

⁶ http://www.wipo.int/sme/es/ip_business/licensing/licensing.htm. Tomado de la página Web La concesión de licencias sobre derechos de propiedad...-WIPO del 18 de junio de 2012.

⁷ http://www.wipo.int/sme/es/ip_business/licensing/franchise_license.htm. Tomado de la página web el 10 de abril de 2018.



Las Regalías se pagan por uno o todos los derechos concedidos por el titular del derecho. Usualmente existen Regalías por la fabricación y venta de un artículo licenciado en un determinado territorio geográfico o por el uso de una marca en un territorio geográfico.”⁸

Al respecto Julio Carlos Lascano en su libro el “*El valor en Aduana de las Mercancías Importadas*” se refiere al concepto de canon y derecho de licencia, indicando:

“Un canon, derecho de licencia o regalía, en el sentido del art. 8 [1] [c], es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual relacionados con las mercancías importadas, o por la licencia de uso de esos derechos”.

Sobre este aspecto se refiere el señor Lazcano a lo indicado por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) sobre la definición del concepto de canon y derecho de licencia, refiriéndose sobre este aspecto:

“Por su lado la Organización Mundial de la propiedad Intelectual (OMPI)⁷ define la concesión de un derecho de licencia relativo a una patente o un modelo protegido, un diseño industrial, una nueva variedad de plantas o una marca comercial («propiedad industrial»), como permiso, dado por el titular del derecho (licenciante) para realizar ciertos actos correspondientes a ese derecho, y a los derechos de licencia como el pago realizado para obtener ese permiso⁸.”

Asimismo, la Circular ONVVA-002-2008 del 08 de julio de 2008 Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera, Anexo No.2, Cánones y Derechos de Licencia. Publicada en la Gaceta No. 152 del 07 de agosto de 2008, (punto 3.1 denominado “Cánones y Derechos de Licencia”, del apartado III denominado “Desarrollo”, indica en referencia al concepto de regalía (Cánones y Derechos de Licencia), lo siguiente:

“Los Cánones y Derechos de Licencia son considerados para efectos aduaneros como un pago realizado o por realizar por el comprador al vendedor o a un tercero para adquirir o usar un derecho protegido (...)”.

⁸ http://es.wikipedia.org/wiki/Royalty#Tipos_de_regal.C3.ADAs, 12 de abril 2011.



“(…) Los Cánones y Derechos de Licencia pueden comprender, entre otros conceptos, los pagos relativos a marcas de fábrica o de comercio, patentes, derechos de autor, utilización de procedimientos patentados para la fabricación de mercancías y asistencia técnica”.

2.RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN REALIZADA POR EL ONVVA:

2.1 RELACIONES COMERCIALES:

Revisadas las 17 Declaraciones aduaneras de importación del importador **Henkel Costa Rica, Limitada** tramitadas por la agencia de aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303S. A., correspondientes al periodo del **01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017**, así como los documentos y registros contables asociados a las mercancías importadas, se establece:

- 1) Que el importador Henkel Costa Rica, Limitada, importa adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterías, selladores entre muchos productos que importa la empresa asociados a las siguientes marcas: TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX.
- 2) Que las empresas HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA. , HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.) , HENKEL COLOMBIANA SA,MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE



C.V., HENKEL KGAA, figuran como proveedores de la mercancía importada asociada a las marcas comerciales señaladas en el punto 1.

- 3) Que, en las 17 Declaraciones aduaneras de importación, la empresa importadora no declaró el pago de cánones y derechos de licencia por las mercancías importadas en estudio, de las marcas señaladas anteriormente; siendo que en los registros contables se determinó que la empresa importadora realizó el pago por concepto de cánones y derechos de licencia, según el mismo cálculo que fue aportado por la empresa importadora ante el requerimiento de información realizado por la Autoridad Aduanera. (Ver folios 157 al 166 Tomo 02, folio 297 al 483 Tomos 02 y 03, folios del 822 al 829 del Tomo 06 y folios del 892 al 917 tomo 07 “Pruebas de Verificación de la firma del representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA en la declaración del valor y la declaración del pago de cánones y derechos de licencia” ONVVA-DCP-NAE-08-2018, ONVVA-DCP-NAE-09-2018, ONVVA-DCP-NAE-10-2018 y ONVVA-DCP-NAE-024-2018 del expediente ONVVA-14-2016).
- 4) Que el importador tiene suscrito un contrato con el cual se protegen los derechos de propiedad intelectual e industrial entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria). (Ver folios 507 al 516 Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020), en el cual según su revisión y análisis se desprende que efectivamente la empresa importadora debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante.
- 5) Que la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA lleva registros contables relacionados al registro y pago por concepto de cánones y derechos de licencia, los cuales puso a disposición de la Autoridad Aduanera y cumplen con los principios de contabilidad. (Ver folios 157 al 166 Tomo 02, 297 al 483 Tomos 02 y 03, folios del 588 al 590 Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020).
- 6) Mediante consulta electrónica en el Sistema de Certificaciones e Informes Digitales del Registro Nacional, en el módulo Consultas de Marcas o Signos distintivos se muestra que el titular de las marcas inscritas en Costa Rica es la empresa Henkel AG & Co. KGaA, las cuales son: TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN

Expediente: ONVVA-16-2020



EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX) (Ver folios 608 al 633 Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020)

2.2 INFORMACIÓN DERIVADA DE LOS CONTRATOS APORTADOS POR LA EMPRESA IMPORTADORA:

Según el Contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” suscrito entre las empresas HENKEL COSTA RICA LIMITADA en adelante llamado como “LICENCIATARIO” una sociedad de responsabilidad limitada, organizada bajo las leyes de Costa Rica y la empresa Henkel AG & Co. KGaA en adelante “HENKEL”, una compañía organizada y existente bajo las leyes de Alemania, teniendo su base principal de negocios en Henkelstrasse 67, D-40191 Dusseldorf, Alemania, según contrato suministrado por el importador HENKEL COSTA RICA LIMITADA, en el cual indica que la empresa Henkel AG & Co. KGaA: *“...directa o indirectamente, posee la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA desea usar ciertos derechos de propiedad intelectual e industrial, así como información y tecnología propiedad de HENKEL (o sobre la cual HENKEL tiene una licencia otorgada por terceros y sobre la cual HENKEL tiene el derecho a otorgar sublicencias).*

HENKEL está dispuesta a conceder tales derechos a la LICENCIATARIA para un territorio definido en los términos y condiciones que se establecen a continuación. (Ver folios 507 Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

En el apartado de Definiciones del Acuerdo para la Licencia de derechos de Propiedad Intelectual e Industrial, se deben destacar los siguientes conceptos para mayor entendimiento de los derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre las partes que lo suscriben, sean:

- ***“Derechos de HENKEL”*** se refiere a todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, o (ii) para los cuales HENKEL ha obtenido u obtendrá una licencia de terceros



con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias relacionadas a las unidades de negocio especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo.

- **“Información y Tecnología privilegiadas”** se refiere a toda la información (i) perteneciente a HENKEL , o (ii) otorgada bajo licencia a HENKEL por terceros con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias, incluyendo desarrollos e invenciones tecnológicas, planos, diagramas, impresiones, diseños, procesos de fabricación, tecnología de aplicación, fórmulas, especificaciones, información de servicios técnicos, datos analíticos y de control de calidad, aprobaciones de productos y toda la información similar relacionada con el desarrollo, fabricación, comercialización, distribución y venta, pruebas, mantenimiento, operación y mejora de productos y procesos relacionados con las unidades de negocio de HENKEL especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo.
- **“Territorio”** se refiere a los territorios de la LICENCIATARIA (es decir, Costa Rica y los países en los que la LICENCIATARIA conduce su negocio de exportación) y los países adicionales que se acuerden mutuamente de tiempo en tiempo para líneas de productos específicos.
- **“Ventas Externas Netas”** se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos.
- **“Ventas”** se refiere a todas las ventas de productos fabricados por la LICENCIATARIA o por un tercero para la LICENCIATARIA (fabricación de terceros) o comprados a HENKEL u otras compañías controladas directa o indirectamente por HENKEL.
- **“Terceros”** se refiere a todas las personas y / o entidades que no están directa o indirectamente controladas por HENKEL.
- **Terceros”** se refiere a todas las personas y / o entidades distintas a HENKEL y la LICENCIATARIA. (Ver folios 507 al 508 Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

2.2.1 PARTES QUE SUSCRIBEN EL ACUERDO:

El Acuerdo de Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial fue suscrito entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA**, denominado en el contrato

Expediente: ONVVA-16-2020



y de ahora en adelante como **“HENKEL”** una compañía organizada y existente bajo las leyes de Alemania, y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** denominado en el contrato como **“LICENCIATARIA”** una sociedad de responsabilidad limitada, organizada bajo las leyes de Costa Rica. (Ver folios 507 al 516 Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

El Acuerdo de Licencia, establece las estipulaciones y condiciones entre el Licenciante la empresa **Henkel AG & Co. KGaA, “HENKEL”** y la Licenciataria la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIA”** para que esta última, pueda usar la licencia para utilizar los **derechos de HENKEL** además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en **“§ 1”** en el Territorio. De igual forma, el Acuerdo de licencia establece que la Licenciataria debe realizar el pago de una “regalía” (canon y derecho de licencia) al Licenciante por la autorización concedida.

Es importante indicar que según el Acuerdo en el apartado de “Definiciones” se establece que por **“Derechos de HENKEL”** comprende para la Licenciataria la autorización para poder utilizar: *“...todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados y no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, o (ii) para los cuales HENKEL ha obtenido u obtendrá una licencia de terceros con el derecho de HENKEL a otorgar sublicencias relacionadas a las unidades de negocios especificadas en el Anexo 1 de este Acuerdo”* (Ver folio 507 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

Es decir, **“HENKEL”**, mantendrá el dominio total de la propiedad de todas las patentes, marcas, derechos de autor, licencias de comercio y todo el resto de los derechos de propiedad intelectual, registrados y no registrados, pese a que otorga el derecho a la **“LICENCIATARIA”** a utilizarlas.

2.2.2 RELACIÓN COMERCIAL DE CADA EMPRESA ESTIPULADA EN EL CONTRATO DE LICENCIA.

PARTES QUE SUSCRIBEN EL ACUERDO:

De conformidad con lo que establece el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual, este fue pactado entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA**, una empresa constituida y existente de conformidad con las leyes de Alemania y con sede en **Henkelstrasse 67, D-40191 Dusseldorf (Alemania)** en adelante **“HENKEL”** y **Henkel Costa Rica Ltda.**, una empresa constituida y existente de conformidad a las leyes de Costa Rica y con sede en **100 mts. Sur**



y 50 mts. Oeste de Celebrity Lovable, San Joaquín de Flores, Heredia, Costa Rica, en adelante, la “LICENCIATARIA”.

HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIA”, es la empresa licenciataria autorizada por la empresa Henkel AG & Co. KGaA, para usar la licencia para utilizar ciertos derechos de propiedad intelectual e industrial, además de información y tecnología para las unidades negocios específicas en el anexo 1 de la Primera Enmienda al Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial. La licencia otorgada a la LICENCIATARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario entre las partes presentes. Así mismo, se establece que la LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de “HENKEL”, (Ver contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 508 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

La empresa licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, además de cumplir con la duración y las condiciones del Contrato de Licencia, debe de pagar a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, un canon y derecho de licencia (regalía) *“sobre el total de la Ventas Externas netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”* (Ver artículo 3 del contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Es importante tener en cuenta en el cálculo y el pago del canon y derecho de licencia (regalía) que detalla el “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, entender el concepto de Ventas Externas Netas ya que sobre estas se calculan los montos por cánones y derechos de licencia (regalías), para lo cual el Acuerdo en el apartado de “Definiciones” se establece que por “Ventas Externas Netas”: *“se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos.”*

También el Acuerdo define el término de “Ventas” como: *“se refiere a todas las ventas de productos fabricados por la LICENCIATARIA o por un tercero para la LICENCIATARIA (fabricación de terceros) o comprados a HENKEL u otras compañías controladas directa o indirectamente por HENKEL”* (Ver Definiciones del contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE



PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folios del 508 en adelante, del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

La empresa Henkel AG & Co. KGaA, es la empresa Licenciante que autoriza a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA para que esta última, pueda usar la licencia para utilizar los derechos de “HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en “Anexo 1” en el Territorio. De igual forma, el acuerdo de licencia establece que el licenciatario debe realizar el pago de una regalía al licenciante por la autorización concedida.

Para efectos de complementar y aclarar lo mencionado anteriormente, se detalla a continuación una explicación de la información que se deriva de los Artículos del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. (Ver contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, ver folios 507 al 516 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

2.2.3 ASPECTOS REGULADOS EN EL CONTRATO DENOMINADO “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” Y “PRIMERA ENMIENDA AL ACUERDO POR LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”:

2.2.3.1 LICENCIA

El Artículo 2, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, “HENKEL” le otorga a la LICENCIANTARIA la licencia para utilizar los derechos de “HENKEL” y la información y tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio.

Según el Artículo 2, punto 2 del acuerdo se establece que la licencia otorgada a la LICENCITARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario de las partes. También el mismo artículo 2, punto 3 indica que la LICENCIANTARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de “HENKEL”.

Y por último en el punto 4 del artículo 2 del Acuerdo, establece la condición respecto a qué:



*“La LICENCIATARIA no realizara ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo momento los Derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIAS, la LICENCITARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, **se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento “HENKEL”.**”* (La negrita y el subrayado no son del original). (Ver contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 508 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Como se puede ver de estos primeros artículos del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, la empresa Licenciante “HENKEL” otorga una licencia a la empresa Licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, donde se define los derechos de uso de esa propiedad Intelectual e Industrial, donde la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA debe usar estos derechos otorgados por la empresa “HENKEL” de acuerdo a sus instrucciones, condiciones y restricciones, se aprecia con claridad que la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA debe limitar su accionar a las condiciones, instrucciones y restricciones que le sean impuestas por la empresa “HENKEL” para poder adquirir, importar y comercializar cualquier mercancía que tenga la propiedad Intelectual e Industrial de la empresa “HENKEL”.

2.2.3.2 PAGO DE REGALÍAS:

Mediante el Artículo 3, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, se establece que:

“En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el § 2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”.

Mediante el Artículo 3, punto 2 del Acuerdo se establece que:



“Las regalías pagaderas a HENKEL por la LICENCITARIA en virtud del presente Acuerdo se pagarán en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.”

El Artículo 3, punto 3 del Acuerdo establece como una condición que:

“En caso de retraso en el pago de las regalías por parte de la LICENCITARIA, HENKEL tendrá derecho a un interés anual sobre el importe pendiente por el período de endeudamiento del 2% por encima de la tasa de depósito del Banco Central Europeo vigente de tiempo en tiempo”.

Adicionalmente el artículo 3, en el punto 4 del Acuerdo establece como condición que:

“En caso y en la medida en que se adeuden impuestos retenidos sobre el pago de regalías en virtud del presente Acuerdo, la LICENCITARIA asume la responsabilidad de retener y hacer pagos puntuales de dicho impuesto en nombre de HENKEL y proporcionándole a HENKEL una copia original o autenticada de los recibos fiscales correspondiente. En la medida en que una convención para evitar para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta permita la reducción del impuesto retenido, la LICENCITARIA acuerda apoyar a HENKEL en la presentación del certificado necesaria de exención del impuesto sobre regalías”.

Y por último el punto 5 del artículo 3 establece otra condición, al establecer que:

“Las regalías no incluyen los impuestos sobre el volumen de negocios y otros impuestos indirectos. En la medida que dichos impuestos sean pagaderos por las regalías, serán asumidos y pagados por la LICENCIANTARIA”. (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del TOMO 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

Como se puede observar del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” suscritos entre las empresas “HENKEL” y HENKEL COSTA RICA LIMITADA, por hacer el uso de la propiedad Intelectual e Industrial amparada en el Acuerdo, la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA está obligada a pagar un canon y derecho de licencia a la empresa “HENKEL”, calculado sobre las ventas Externas Netas



de acuerdo a la tarifa acordada en el Acuerdo, y la misma se pagará en Euros a 30 días de la factura, donde en caso de atraso en el plazo de pago la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA deberá cancelar un interés moratorio de un 2% por encima de la tasa de depósito del Banco Central Europeo.

2.2.3.3 INFORMES Y AUDITORIAS DE REGALÍAS:

Mediante el Artículo 4, el punto 1, del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, establece como obligación para la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA lo siguiente:

“La LICENCIATARIA deberá acompañar cada pago de regalías con una cuenta fiel y exacta por escrito que muestre las Ventas Externas Netas de los respectivos productos durante el período para el cual las regalías se encontraban vencidas y pagaderas y el monto adeudado de las regalías”.

Por su parte el artículo 4, punto 2 establece como condición que:

“HENKEL tendrá derecho a inspeccionar el cálculo de las regalías o hacer que sea inspeccionado por un contador público certificado. HENKEL y dicho contador tendrán acceso a las instalaciones de la LICENCIATARIA durante el horario normal de operaciones”.

Otra obligación que establece el artículo 4, punto 3 del Acuerdo se refiere a que:

“Durante un periodo de diez (10) años después de cada año calendario, la LICENCIATARIA mantendrá en su custodia todos los documentos pertinentes en relación con el cálculo y el pago de regalías”. (Ver contrato denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

En el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, la empresa **“HENKEL”** como Licenciante, se aseguró que la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, le suministre la información y documentación que le permita verificar el cálculo realizado por concepto de cánones y derechos de licencia que son calculados sobre las ventas Externas Netas.

2.2.3.4 PROYECTOS ESPECIALES:



Mediante el artículo 5, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” establece que:

“HENKEL a solicitud de la LICENCIATARIA, está preparada para ASISTIR (o hacer que se le asista) a la LICENCIATARIA en beneficio exclusivo de la LICENCIATARIA, en la planificación y ejecución de proyectos especiales que requieran asistencia extraordinaria más allá de la asistencia prestada en el presente ACUERDO. Para dicha asistencia extraordinaria HENKEL recibirá de la LICENCIATARIA los costos mutuamente convenidos incurridos en la relación con dicha asistencia”. (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 510 del tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

2.2.3.5 PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL E INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA PRIVILEGIADAS:

De conformidad con el artículo 6 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, el Licenciatario deberá cumplir una serie de condicionantes y obligaciones las cuales se establecen de la siguiente manera.

El punto 1, del artículo 6 se establece que:

“HENKEL declara y garantiza que tiene derecho a conceder la licencia bajo este Acuerdo. Los derechos de Henkel y la información y tecnología privilegiadas seguirán siendo propiedad absoluta de HENKEL durante y después la vigencia de este Acuerdo y, en el caso que la licencia otorgada a la LICENCIATARIA bajo el presente Acuerdo sea una sublicencia, la propiedad absoluta del respectivo licenciante de HENKEL. La LICENCIATARIA reconoce que, salvo lo específicamente previsto en el presente, no adquirirá ningún derecho, título o interés en los Derechos de Henkel y la Información y Tecnología privilegiadas al actuar como LICENCIATARIA bajo este Acuerdo”.

El artículo 6, punto 2 indica además la condición que:

“HENKEL pagará (o hará que se paguen) todos los costos de mantenimiento de los Derechos de Henkel, incluidos todos los gastos necesarios para la renovación del registro de los Derechos de Henkel. La decisión sobre cuales Derechos de Henkel otorgados bajo licencia registrar o mantener queda a la sola discreción de HENKEL”.



El artículo 6, punto 3 establece la obligación que:

“La LICENCIATARIA le informará inmediatamente a HENKEL de cualquier infracción de los derechos de Henkel por parte de terceros. Luego de consultar con la LICENCIATARIA, HENKEL decidirá cómo proceder contra el infractor. HENKEL tendrá el control completo de todos y cada uno de los litigios y otros procesos legales. La LICENCIATARIA, de conformidad con las instrucciones de HENKEL y a expensas de HENKEL, hará todo lo posible para ayudarle a HENKEL a protegerse contra tales infracciones”.

Y por último en lo que respecta al artículo 6, el punto 4 del mismo establece que:

“HENKEL asegura, a su leal saber y entender, que el uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas otorgados bajo licencia o a ser autorizados bajo este Acuerdo no infringe los derechos de propiedad intelectual e industrial de terceros en el territorio. En el caso de que un tercero plantee un reclamo o amanece con plantear un reclamo contra la LICENCIATARIA basado en una violación alegada de sus derechos por parte de los derechos de Henkel y/o Información y Tecnología privilegiada, la LICENCIATARIA notificará inmediatamente a HENKEL. HENKEL asistirá a la LICENCIATARIA en la defensa de los reclamos presentados por terceros” (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 510 y 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

2.2.3.6 MEJORAS:

El artículo 7, punto 1 del Acuerdo de Licencia denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, establece más condiciones al Licenciatario respecto a:

“Las actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo con respecto a la información y tecnología privilegiadas serán realizadas por o en nombre de HENKEL, ya que la LICENCIATARIA no cuenta con suficiente personal ni está equipada para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo”.

En el punto 2 del mismo artículo 7, se establece que: *“Cualquier mejora en la información y tecnología privilegiadas desarrollada o hecha por HENKEL se considerará parte de los derechos otorgados a la LICENCIATARIA bajo el*



presente Acuerdo y deberá ser divulgada y transmitida sin demora a la LICENCIATARIA”.

En el punto 3 del mismo artículo 7, se establece una obligación sobre las mejoras para el LICENCIATARIO sobre:

“En caso de que la LICENCIATARIA realice mejoras de los Derechos y la Información y Tecnología privilegiadas de Henkel, la LICENCIATARIA le otorgará a HENKEL la titularidad plena y libre de dichas mejoras si dichas mejoras fueron desarrolladas por la LICENCIATARIA u otras personas en nombre de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA tomará otras medidas adicionales y proporcionará información sobre las mejoras necesarias para otorgarle a HENKEL la titularidad y conocimiento suficiente para permitirle a HENKEL comprender, utilizar y proteger las mejoras. Cualquier costo incurrido por la LICENCIATARIA en relación con la protección de mejoras será sufragado por HENKEL”. (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

2.2.3.7 CONTROL DE CALIDAD

En el artículo 8 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, la empresa **“HENKEL”** le establece otra condición al Licenciatario respecto a la calidad de los productos, ya que se indica que:

“La naturaleza y calidad de todos los productos fabricados y vendidos de conformidad con este Acuerdo se ajustarán a las normas establecidas por, o aprobadas por, y estarán bajo el control de HENKEL. La LICENCIATARIA cooperará con HENKEL para facilitarle el control de HENKEL de tal naturaleza y calidad, permitirá una inspección razonable de la operación de la LICENCIATARIA y le suministrará a HENKEL muestras de todos los Productos, literatura del producto, incluyendo anuncios, previa solicitud de HENKEL. La LICENCIATARIA deberá cumplir con todas las solicitudes razonables de HENKEL”. (Ver Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

2.2.3.8 CONFIDENCIALIDAD



El artículo 9 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, establece una prohibición expresa de retener en secreto la información de Henkel, dado que se indica que:

*“Durante el período de vigencia de este Acuerdo y posteriormente, la LICENCIATARIA estará obligada a mantener secreta cualquier información confidencial, datos y experiencia que reciba bajo este Acuerdo (la **“Información Confidencial”**) y no divulgará dicha Información Confidencial a ningún tercero sin el previo consentimiento por escrito HENKEL. La obligación de confidencialidad no aplicará a la información y datos que: a) sean, en el momento de la divulgación, parte del dominio público, o (b) después de la divulgación, pasen a formar parte del dominio público sin participación de la LICENCIATARIA, c) en el momento de la divulgación, ya son conocidos por la LICENCIATARIA y no fueron adquiridos directa o indirectamente de HENKEL, o (d) la LICENCIATARIA los obtuvo de un tercero, siempre que dicha información y datos no hayan sido obtenidos por el tercero directa o indirectamente de HENKEL”* (Ver Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

2.2.3.9 CLAUSULA DE AJUSTE

El Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, establece la posibilidad de revisar las condiciones pactadas esto debido a que el artículo número 10 dice que:

“Las partes revisaran continuamente este Acuerdo en cuanto a la razonabilidad de sus términos. Si en cualquier momento las partes descubren que el presente Acuerdo no prevé un equilibrio justo entre los intereses de las partes, las partes del presente Acuerdo acordaran la enmienda requerida para reflejar las circunstancias cambiadas”. (Ver Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, folio 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

2.2.3.10 PLAZO, RESCISIÓN

Según el artículo 11 punto 1 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, establece que:

“En el presente Acuerdo entrará en vigor a partir del 1ro de enero del 2009. Dicho plazo tendrá una duración indefinida, a menos que sea rescindido por



*cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. **Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento.** HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA". (El resaltado y la Negrita no son parte del original).*

En el punto 2, del artículo 11 del contrato se establece que:

***"Al rescindir este Acuerdo, todos los derechos de la LICENCIATARIA en virtud del presente Acuerdo finalizarán automáticamente y la LICENCIATARIA no hará uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas. La LICENCIATARIA le devolverá a HENKEL todos los documentos que contengan Información Confidencial, independientemente de si dichos documentos fueron recibidos de HENKEL o producidos por o para la LICENCIATARIA".** (El resaltado y la Negrita no son parte del original). (Ver Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", folio 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)*

2.2.3.11 DISPOSICIONES VARIAS

En este apartado el artículo 12 del Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", establece una serie de disposiciones generales de acatamiento obligatorio las cuales se proceden a indicar:

En el punto número 1 se indica que:

"Este Acuerdo establece el acuerdo completo entre las partes en relación con el objetivo del mismo y reemplaza todos los acuerdos, entendimientos, negociaciones y tratos anteriores entre las partes o sus predecesores legales relacionados con el objetivo de este documento".

En el punto número 2 se indica que: *"Todas las notificaciones se darán por escrito".*



En el punto número 3 se indica que: *“Este Acuerdo puede ser cedido por HENKEL mediante notificación por escrito a la LICENCIATARIA, pero no será cedible por la LICENCITARIA sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL”.*

El punto 4 se establece que: *“En caso de que alguna disposición de este Acuerdo sea o resulte inválida o inejecutable, dicha invalidez o inaplicabilidad no afectara la validez del Acuerdo como tal. En tal caso, las partes negociarán para sustituir la disposición inválida o no ejecutable por una disposición que se aproxime al entendimiento o intención original de las partes”.*

El punto 5 se establece que: *“Este acuerdo estará sujeto a las leyes de Alemania”*

Y finalmente el punto 6 se establece que: *“El lugar de jurisdicción exclusivo será Dusseldorf”.* (Ver acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folios 512 al 513 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

2.2.3.12 ANEXO 1

El Artículo 3 Pagos de Regalías en el punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, indica que *“... la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”*, cómo se detalla a continuación:

Anexo 1
ACUERDO DENOMINADO “ACUERDO PARA LA LICENCIA
DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”

Unidad de Negocios	Porcentaje de Regalías
U-K (Cosméticos/Artículos de aseo)	5,5%
U-A	5,5%



(Adhesivos para Consumidores y Artesanos)	
U-A (anteriormente: Tecnologías de Henkel)	7,0%

Fuente: Información suministrada por la empresa y contenida en el Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL".

2.2.3.13 PRIMERA ENMIENDA AL ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL

Celebrado el 1ro de enero 2011 y confirmados por este medio por y entre Henkel AG & Co. KGaA, en adelante "HENKEL" y Henkel Costa Rica Ltda., indican que:

"Que Henkel y la Licenciataria celebraron un Acuerdo de Licencia vigente a partir del 1ro de enero, 2009 (la "Licencia"), por medio del cual HENKEL le otorgo a la LICENCIATARIA el derecho de utilizar ciertos derechos intelectuales privilegiados; y Que HENKEL y la LICENCIATARIA ahora desean adaptar las tarifas de regalías.

POR LO TANTO, en virtud de las estipulaciones, las partes del presente acuerdan lo siguiente:

Vigente a partir del 1ro de enero, 2011, el Anexo 1 de la LICENCIA deberá ser sustituido por el nuevo ANEXO1 aquí adjunto".

Dicho lo anterior, el nuevo Anexo 1 que rigüe a partir del 1 de enero del 2011 es el siguiente:

Anexo 1
(a partir del 1ro de enero, 2011)

Unidad de Negocios	Porcentaje de Regalías
U-K (Cosméticos/Artículos de aseo)	5,5%
U-W (Detergentes)	5,5%



U-A (Adhesivos para Consumidores y Artesanos)	5,5%
U-A (anteriormente: Tecnologías de Henkel)	7,0%

Fuente: Información suministrada por la empresa y contenida en el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**.

De conformidad con lo anterior, para el periodo de estudio de esta auditoría según el anexo 1 (a partir del 1ro de enero, 2011) del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, el porcentaje a pagar por concepto de canon y derecho de licencia por el uso de la propiedad intelectual e industrial corresponde a un cinco punto cinco por ciento (5.5%), para las unidades de negocio denominadas Cosméticos/Artículos de Aseo, Detergentes, y Adhesivos para Consumidores, y de un siete por ciento (7.0%), para la unidad de negocio llamada anteriormente Tecnologías de Henkel, en virtud del derecho que otorga la Compañía HENKEL (la Licenciante) a la Licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA en el punto 2.1 Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**(folio 508 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020), en relación con la Licencia para utilizar los derechos de HENKEL y la información y tecnología privilegiadas para las unidades negocios específicas en Anexo 1 en el Territorio, para efectos del presente informe se denominará cánones y derechos de licencia al termino **regalías** (Ver la Primera enmienda, folios 515 al 516 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

2.2.4 CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) ESTABLECIDAS EN EL ACUERDO DENOMINADO “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”

El Acuerdo suscrito entre las empresas Henkel AG &Co. KGaA **“HENKEL”** (**“LICENCIANTE”**) y la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (**“LICENCIATARIO”**) en su artículo 3, como se indicó en los párrafos anteriores, establece que además de cumplir con la duración y las condiciones del Contrato que suscribieron las partes, la Licenciataria debe de pagar al Licenciante un canon y derecho de licencia (regalía) variable sobre el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, esto en virtud del derecho que



otorga la Compañía “HENKEL” como Licenciante a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como Licenciatario en el punto 2.1, en relación con la Licencia para utilizar los derechos de “HENKEL” y la información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el Anexo 1 en el Territorio (Ver Artículo 2 y artículo 3 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folios 508 al 509 del Tomo 04 Expediente ONVVA-14-2020).

Asimismo, el Acuerdo establece que los pagos del canon y derecho de licencia para utilizar los derechos de “HENKEL”, además de su información y tecnología privilegiadas para las unidades negocios específicas en Anexo 1 en el Territorio, que el Licenciatario hace a la Compañía “HENKEL” *“...se pagaran en EUROS dentro de treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la Contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL cada cierto tiempo.”* (Ver Artículo 3, punto 2 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Del mismo modo, si la empresa **Licenciataria** no hace los pagos de los cánones y derechos de licencia (regalías) conforme a lo que estipula el Acuerdo de manera puntual, **HENKEL** tendrá derecho como compensación a *“...un interés anual sobre el importe pendiente por el periodo de endeudamiento del 2% por encima de la tasa de depósito del Banco Europeo vigente de tiempo y tiempo.”* (Ver Artículo 3, punto 3.3 del Contrato denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

También en este artículo 3 del Acuerdo se establece como condición con respecto a los impuestos que:

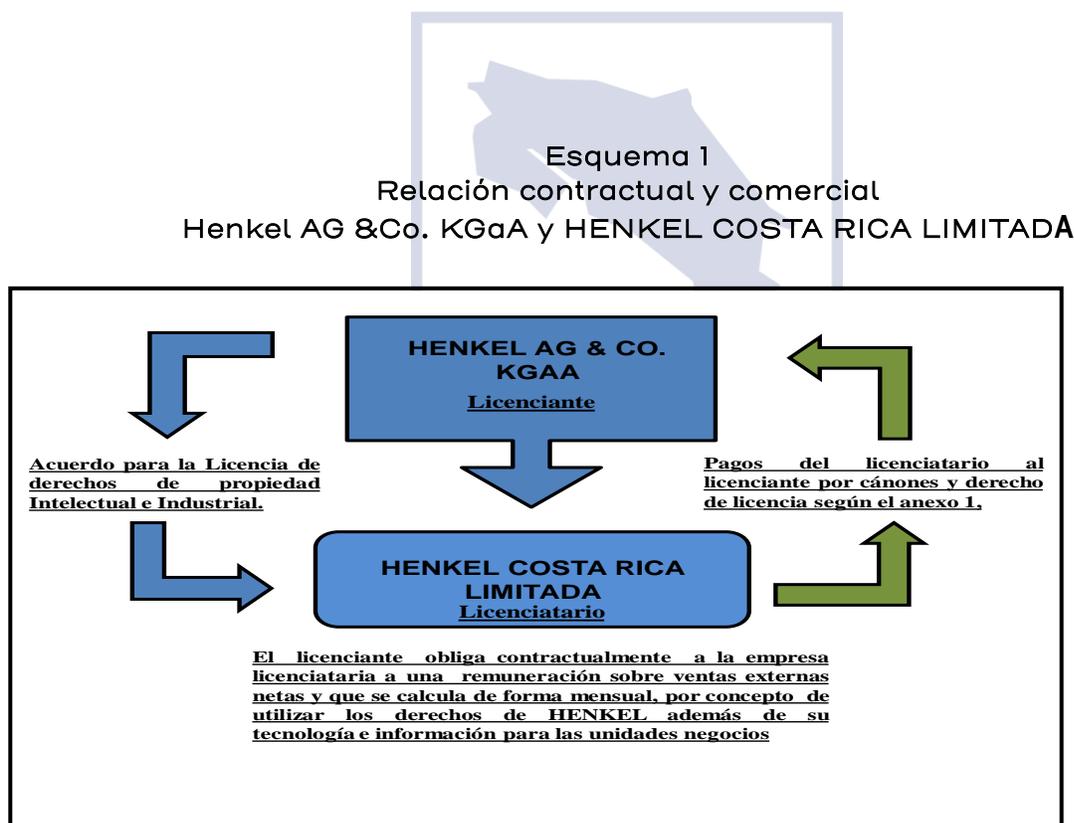
“En caso y en la medida en que se adeuden impuestos retenidos sobre el pago de regalías en virtud del presente Acuerdo, la LICENCITARIA asume la responsabilidad de retener y hacer pagos puntuales de dicho impuesto en nombre de HENKEL y proporcionándole a HENKEL una copia original o autenticada de los recibos fiscales correspondientes. En la medida en que una convención para evitar para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta permita la reducción del impuesto retenido, la LICENCITARIA acuerda apoyar a HENKEL en la presentación del certificado necesario de exención del impuesto sobre regalías”. (Ver Artículo 3, punto 4 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD



INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

Además, se indica en el artículo 3 punto 5 que: “... *Las regalías no incluyen los impuestos sobre el volumen de negocios y otros impuestos indirectos. En la medida que dichos impuestos sean pagaderos por las regalías, serán asumidos y pagados por la LICENCIATA.*” (Ver Artículo 3, punto 5 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)

En el esquema 1, se detalla la relación contractual y comercial de conformidad con lo establecido en el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”.



Fuente: Información suministrada por la empresa y contenida en el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”.

Es importante indicar que en el artículo 2 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, se Expediente: ONVVA-16-2020



estable con respecto a la “LICENCIA” que: “...HENKEL le otorga a la LICENCIATARIA la licencia para utilizar los Derechos de HENKEL y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio”. Dicha Licencia según establece el Acuerdo “... será exclusiva, salvo acuerdo en contrario de las partes”. Además, establece como condición que “... La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL”. Y por último pone como condición que “... La LICENCIATARIA no realizará ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo momento los derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA, la LICENCIATARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento “HENKEL”. (Ver Artículo 2, puntos 1, 2, 3, 4 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 508 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020

De igual forma, como parte del condicionamiento en la venta de las mercancías importadas establecidas por el Licenciante en el Acuerdo y que deben ser cumplidas por la Licenciataria, se resalta con claridad en el artículo 4 denominado “**INFORMES DE REGALÍAS Y AUDITORIAS**”, donde establece que: “... La LICENCIATARIA deberá acompañar cada pago de regalías con una cuenta fiel y exacta por escrito que muestre las Ventas Externas Netas de los respectivos productos durante el periodo para el cual las regalías se encontraban vencidas y pagaderas y el monto adeudado de las regalías.”. Adicionalmente establece como condición que: “...HENKEL tendrá derecho a inspeccionar el cálculo de las regalías o hacer que sea inspeccionado por un contador público certificado. HENKEL y dicho contador tendrán acceso a las instalaciones de la LICENCIATARIA durante el horario normal de operaciones” (Ver Artículo 4, puntos 1 y 2 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Parte de la claridad del tema del condicionamiento en la venta de las mercancías importadas para el presente caso, se refuerza en el artículo 6 del Acuerdo denominado “**PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL RESPECTO A SU PROPIEDAD DE INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA**” que se refiere a la “Propiedad e Infracción de los Derechos de HENKEL e



Información y Tecnología privilegiadas”, al respecto el artículo 6 establece inicialmente en el punto 1 que *“... HENKEL declara y garantiza que tiene derecho a conceder la licencia bajo este Acuerdo. Los derechos de Henkel y la información y tecnología privilegiadas seguirán siendo propiedad absoluta de HENKEL durante y después la vigencia de este Acuerdo y, en el caso que la licencia otorgada a la LICENCIATARIA bajo el presente Acuerdo sea una sublicencia, la propiedad absoluta del respectivo licenciante de HENKEL. La LICENCIATARIA reconoce que, salvo lo específicamente previsto en el presente, no adquirirá ningún derecho, título o interés en los Derechos de Henkel y la Información y Tecnología privilegiadas al actuar como LICENCIATARIA bajo este Acuerdo”*. Mientras que el artículo 6 punto 4 señala que *“...HENKEL asegura, a su leal saber y entender, que el uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas otorgadas bajo licencia o a ser autorizados bajo este Acuerdo no infringe los derechos de propiedad intelectual e industrial de terceros en el territorio. En el caso de que un tercero plantee un reclamo o amanece con plantear un reclamo contra la LICENCIATARIA basado en una violación alegada de sus derechos por parte de los derechos de Henkel y/o información y Tecnología privilegiada, la LICENCIATARIA notificará inmediatamente a HENKEL. HENKEL asistirá a la LICENCIATARIA en la defensa de los reclamos presentados por terceros.”*. (Ver Artículo 6, puntos 1 y 4 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. folio 510 y 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

De esta manera, la empresa “HENKEL” resguarda la correcta utilización y explotación comercial de las Marcas amparadas al Acuerdo suscrito con la Licenciataria respecto a uso de esa propiedad Intelectual e Industrial, de forma que los mismos son siempre propiedad de la empresa “HENKEL”.

Otro aspecto a considerar en el Acuerdo denominado “**PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL RESPECTO A SU PROPIEDAD DE INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA,**” se menciona en el artículo 7 denominado “**Mejoras**”, en el cual se reconoce como propietario de cualquier mejora en las propiedades de Información y Tecnología privilegiadas desarrolladas o hechas por la empresa licenciante “HENKEL” al establecer el punto 3 que: *“(...) En caso de que la LICENCIATARIA realice mejoras de los Derechos y la Información y Tecnología privilegiadas de Henkel, la LICENCIATARIA le otorgará a HENKEL la titularidad plena y libre de dichas mejoras si dichas mejoras fueron desarrolladas por la LICENCIATARIA u otras personas en nombre de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA tomará otras medidas adicionales y proporcionará información sobre las mejoras necesarias para otorgarle a*



HENKEL la titularidad y conocimiento suficiente para permitirle a HENKEL comprender, utilizar y proteger las mejoras. Cualquier costo incurrido por la LICENCIATARIA en relación con la protección de mejoras será sufragado por HENKEL” (Ver Artículo 7, punto 3 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020),

En cuanto a las obligaciones del Licenciatario en la operación, el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, en lo que interesa del artículo 8 del Acuerdo denominado “Control de Calidad”, reseña que: *“(…) La naturaleza y calidad de todos los productos fabricados y vendidos de conformidad con este Acuerdo se ajustarán a las normas establecidas por, o aprobadas por, y estarán bajo el control de HENKEL. La LICENCIATARIA cooperará con HENKEL para facilitarle el control de HENKEL de tal naturaleza y calidad, permitirá una inspección razonable de la operación de la LICENCIATARIA y le suministrará a HENKEL muestras de todos los Productos, literatura del producto, incluyendo anuncios, previa solicitud de HENKEL. La LICENCIATARIA deberá cumplir con todas las solicitudes razonables de HENKEL.” (Ver Artículo 8, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. Folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).*

En el artículo 9 del Acuerdo se establece otra condición con la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto de estudio, indicando sobre el tema de “CONFIDENCIALIDAD” que; *“...Durante el período de vigencia de este Acuerdo y posteriormente, la LICENCIATARIA estará obligada a mantener secreta cualquier información confidencial, datos y experiencia que reciba bajo este Acuerdo (la “Información Confidencial”) y no divulgará dicha Información Confidencial a ningún tercero sin el previo consentimiento por escrito HENKEL.” (Ver Artículo 9, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. Folio 511 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).*

En el Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL” en el artículo 10 denominado **“CLÁUSULA DE AJUSTE”** se indica que: *“...Las partes revisarán continuamente este Acuerdo en cuanto a la razonabilidad de sus términos. Si en cualquier momento las partes descubren que el presente Acuerdo no prevé un equilibrio justo entre los intereses de las partes, las partes del presente Acuerdo acordarán la enmienda requerida para reflejar las circunstancias cambiadas.” (Ver Artículo 10, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD*



INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. Folio 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Respecto al plazo de finalización del Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, en el artículo 11 denominado “**PLAZO, RESCISIÓN**” se acuerda entre las partes sobre el tema de la rescisión o finalización del Acuerdo se indica en el punto 1 que: “...*Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA*” (Ver Artículo 11, punto 1, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

En el punto 2 de ese mismo artículo se establece que acciones suceden al rescindir el Acuerdo indicando que: “...*Al rescindir este Acuerdo, todos los derechos de la LICENCIATARIA en virtud del presente Acuerdo finalizarán automáticamente y la LICENCIATARIA no hará uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas. La LICENCIATARIA le devolverá a HENKEL todos los documentos que contengan Información Confidencial, independientemente de si dichos documentos fueron recibidos de HENKEL o producidos por o para la LICENCIATARIA*” (Ver Artículo 11, punto 2, del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. Folio 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

Es claro el Acuerdo que fue suscrito entre la empresa Licenciante y la Licenciataria, a con lo estipulado en la cláusula anterior, respecto al “Plazo Rescisión” del Acuerdo, estableciendo que al término o finalización del mismo la empresa Licenciataria no hará uso de **DERECHOS DE HENKEL (patentes, marcas, derechos de autor, licencias de comercio y todo el resto de propiedad intelectual registrados y no registrados)** relacionados con la mercancía importada; con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo, tienen identidad propia que las diferencia de otras mercancías y donde por el uso de esa propiedad intelectual la empresa Licenciataria le paga a la empresa Licenciante por ese valor agregado un canon y derechos de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se determina en el Artículo “**Pago de Regalías**”.



En otras palabras, la empresa Licenciataria está obligada hasta la terminación del Acuerdo a pagar el canon y derecho de licencia (regalía) por el uso de la **Propiedad Intelectual e Industrial** relacionada con las Marcas de las mercancías importadas (Ver Artículo 2, punto 1 y Artículo 3, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”. Folios del 508 al 509 del Tomo 04 del Estudio 06-DCP-AI-2016).

2.3 VERIFICACIÓN DEL PAGO Y REGISTRO DE LOS MONTOS POR CONCEPTO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (ROYALTIES, REGALÍAS), DE LA EMPRESA IMPORTADORA HENKEL COSTA RICA LIMITADA A LA EMPRESA HENKEL AG & Co. KGaA

2.3.1 Comprobación del cálculo y pago de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) realizados por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA a la empresa Henkel AG & Co. KGaA

En el proceso de análisis de la información contable de las importaciones realizadas en el periodo del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017 por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, la Autoridad Aduanera comprobó que ésta realizó el cálculo y el pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**. Dicha comprobación se realizó por medio los reportes y registros contables que están relacionados al Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial entre Henkel AG & Co. KGaA Y Henkel Costa Rica Ltda.

Así las cosas, la Autoridad Aduanera en primer lugar realizó la corroboración del cálculo de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia, aplicando sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad (%) especificada en el Anexo 1 de la Primera Enmienda al Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad intelectual e Industrial, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos determinado que efectivamente el monto calculado corresponde a **1.662.113,20 €** en el periodo del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017, lo cual se puede verificar a través de la Hoja de Trabajo Henkel: “ Apartado Alícuota columna G77” en el (folio 1091 del Tomo 08 y folios del 581 al 592 archivo denominado “Ok Calculo de Regalías 2017” del Tomo 05 y del folio 793 al 795 Tomo 06 del Expediente ONVVA-14-2020). Y como segundo punto, de la documentación y registros contables aportados por la empresa importadora, la Autoridad Aduanera verificó el efectivo pago de dichos montos correspondientes a cánones y derechos de licencia (Regalías) como se explica seguidamente.



Para esta comprobación se revisaron y analizaron los documentos aportados por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 de fecha 20 de abril del 2018. El importador responde la solicitud de información mediante una nota sin número y de fecha 09 de mayo de 2018 (Ver folio 124 al 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

Dentro los documentos que la Autoridad Aduanera revisó y analizó se encuentran los siguientes:

25. Catálogo de Cuentas Contables **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**. (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
26. Estados Financieros Auditados (Balance General, Estado de Resultados, Inventario y Balances) para el periodo en estudio. (Ver folios 1017 al 1042 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020).
27. Auxiliar de Cuentas y Documentos por Pagar, relacionados a los proveedores de las mercancías importadas. (Ver folios 142 al 156 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
28. Balanza de Comprobación detallada mensualmente para el periodo en estudio. (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
29. Declaración Anual del Impuesto de Retenciones en la Fuente (Modelo D-103), del periodo 2017. (Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020).
30. Registros contables de las facturas de importación de las mercancías, abonos y cancelaciones totales de dichas facturas para el periodo en estudio. (Ver folios 284 al 296 Tomo 03 del expediente ONVVA-14-2020).
31. Estados de cuentas bancarios, en el cual se compruebe los abonos o pagos totales de las facturas asociadas a las mercancías importadas. (Ver folios 297 al 483 de los Tomos 03 y 04 del expediente ONVVA-14-2020).
32. Asientos contables de los registros por concepto de Cánones y Derechos de Licencia, asociados a las mercancías importadas. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
33. Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los Cánones y Derechos de Licencia relacionadas con las mercancías importadas, en caso de existir alguna clasificación aportar la división correspondiente. (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del expediente ONVVA-14-2020).
34. Asientos contables del pago por concepto de Cánones y Derechos de Licencia. (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del expediente ONVVA-14-2020).



35. Comprobantes de pago realizados por concepto de Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folio 165 al 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
36. Histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los Cánones y Derechos de Licencia para el periodo en estudio. (Ver folios 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).

Por consiguiente, la Autoridad Aduanera como órgano fiscalizador y haciendo uso de las competencias que le confiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento, efectuó un análisis de la información contable, la cual consideró objetiva y cuantificable por cuanto cumple con el requisito señalado en la Nota Interpretativa General del Acuerdo de Valoración de la OMC, que estipula que: *“la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate.”*. Además, dicha información permitió establecer que efectivamente la empresa importadora paga cánones y derechos de licencia asociados directa o indirectamente con la compra y venta de las mercancías importadas en estudio.

2.3.1.1 LOS CÁLCULOS DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIAS (ROYALTIES, REGALÍAS) REALIZADOS POR LA EMPRESA IMPORTADORA.

En el proceso de la verificación contable realizado durante la actuación fiscalizadora, la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**; mediante nota sin número y de fecha 09 de mayo de 2018, en el punto 12 de dicho documento dio respuesta a la consulta realizada por la Autoridad Aduanera sobre la explicación del procedimiento utilizado para el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia relacionado con las mercancías importadas, señalando la empresa importadora que:

“(...) El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).



Así mismo, indicó la empresa importadora que el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) debe ser cancelada según lo establecido en el artículo 3 “**PAGOS DE REGALIAS**”, punto número 2, el cual indica que:

“(...) Las regalías pagaderas a HENKEL por la LICENCITARIA en virtud del presente Acuerdo se pagarán en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.”

Ese monto que es calculado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, le es pagado a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, en calidad de propietario de las Marcas registradas de cada unidad de negocio, mismas que están relacionadas con las mercancías importadas en estudio según lo regulado en el Acuerdo de Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial, confirmando así la Autoridad Aduanera que ése pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Licenciante, a través de los registros contables aportados por la empresa Licenciataria, está relacionado con las mercancías importadas, el mismo es una condición de venta y no está incluido en el precio realmente pagado o pagar declarado por las mercancías importadas.

Contablemente la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, registra en su contabilidad el monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), demostrando la obligación efectiva de pagar el mismo a la empresa Licenciante por el derecho a utilizar las Marcas de acuerdo a la unidad de negocio, en las mercancías importadas. A continuación, se muestra un ejemplo del registro contable en la contabilidad de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** con el número 7000000375 en la cuenta 465140:

**Asiento contable pago por concepto de cánones y derechos de licencia
HENKEL COSTA RICA LIMITADA
Asiento: 7000000375
Referencia: 1090050541**



Nº documento	7000000375	Sociedad	0296	Ejercicio	2017
Fecha documento	30.01.2017	Fecha contab.	31.01.2017	Período	1
Referencia	1090050541	Nº multisoc.			
Moneda	CRC	Existen textos	<input type="checkbox"/>		
Posiciones en mon.documento					
Pos CT	Div. Nº Cta.	Denominación	IV	Cuota - Impte.en	CRC
001 31	1	Henkel AG & Co KGaA **		85,375,057.50-	
002 40	465140	ROYALTIES		113,833,410.00	
003 50	185426	RET. FTE PAG. EXTER		28,458,352.50-	

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018 por medio del Nota sin Numero de fecha 09/05/2018 en el "Anexo 2 (Ver folio 160 al 163 Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020)

En el proceso de la revisión de la contabilidad de la empresa, fue posible determinar que según el catálogo de cuentas aportado y las aclaraciones realizadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el proceso de fiscalización, el registro del monto de cánones y derechos de licencia (regalía) se realiza en la cuenta 465140 denominada "**ROYALTIES**" (regalías), que corresponde al monto pagado por la licencia de propiedad intelectual e industrial regulado en el "**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**" (Ver folios 132 al 134 del Tomo 01 expediente ONVVA-14-2020).

La siguiente tabla muestra el registro de los cánones y derechos de licencia (regalías) en los asientos contables de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, realizados de forma mensual para el periodo en estudio que abarca de enero del año 2017 hasta diciembre del año 2017:

Cuadro No. 1
Registro Contable Mensual del Porcentaje de la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial"

Meses Año 2017	Presupuesto de ventas mensuales en colones	Total del cálculo de cánones y derechos de licencia (royalty) sobre ventas por unidad de negocio en colones (100% del royalty), cuenta contable "Royalties" cuenta 465140	Impuestos por remesas "royalties" registrado a la cuenta contable 185426 en colones (25 % de enero 2017 a junio 2017 y 10% de Julio a diciembre 2017 del total del royalty)	"Royalties" por pagar neto en colones a pagar a casa matriz Henkel Alemania	Folio
Enero	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Febrero	¢ 1.471.577.081,00	¢113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Febrero			-¢21.562.839,00	-¢21.562.839,00	160 al 163 y 591 al 592



Marzo	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Marzo		¢ 28.728.612,52	¢ 28.728.612,52		160 al 163 y 591 al 592
Abril	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Mayo	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Junio	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Julio	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 11.383.317,00	¢ 102.450.069,00	160 al 163 y 591 al 592
Agosto	¢ 1.471.577.081,00	¢ 68.880.152,01	¢ 6.888.015,20	¢ 61.992.136,81	160 al 163 y 591 al 592
Setiembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 68.880.152,01	¢ 6.888.015,20	¢ 61.992.136,81	160 al 163 y 591 al 592
Octubre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 50.947.340,00	160 al 163 y 591 al 592
Noviembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 50.947.340,00	160 al 163 y 591 al 592
Diciembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 50.947.340,00	160 al 163 y 591 al 592
Totales	¢ 17.658.924.972,00	¢ 1.116.164.806,54	¢ 115.909.392,92	¢ 1.000.255.413,62	

Fuente: Respuesta a solicitud de información oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 por medio del Nota sin Numero de fecha 09/05/2018 en el "Anexo 2" y Respuesta a solicitud de información oficio ONVVA-DCP-033-2018 por medio del Nota sin Numero de fecha 25/06/2018 en el punto 4 (Ver folios del 160 al 163 del Tomo 02 y del folio 591 al 592 del Tomo 05 del estudio 06-DCP-AI-2016)

Es necesario indicar algunos puntos importantes que se deben tomar en cuenta dentro del análisis de la información proporcionada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, el primero de ellos se refiere a lo manifestado por el señor Stewart Chang Sibaja cédula 6-0170-0361, en su calidad de representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, el cual indicó en la nota sin número de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12 en respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 lo siguiente:

"(...) El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.". (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

En el segundo punto de la citada nota, el señor Stewart Chang Sibaja representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se refiere al tema de la Nota de Crédito aplicada por la empresa en el mes de febrero



2017, y que hace un rebajo en el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) de ese mes, la cual no debe ser tomada en cuenta dado que esta nota de crédito corresponde al año 2016, igual situación se presenta con la retención pendiente de pago 2016 indicada en el mes de marzo, la misma no debe ser incluida en los cálculos del año 2017, ya que corresponde al año 2016.

Estas situaciones, hacen que el registro mensual del porcentaje por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), que se debió registrar según lo establecido en el procedimiento indicado en el Acuerdo "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL", no debieron ser tomadas en cuenta, eliminando la nota de crédito que rebajo los royalties y la retención pendiente pago 2016, la cual corresponden a un periodo distinto al periodo de estudio, por lo que la información ajustada queda de la siguiente forma (Ver folios 591 al 592 del Tomo 05 expediente ONVVA-14-2020):

Cuadro No. 2
Registro Contable Mensual del Porcentaje de la Licencia de Propiedad
Intelectual e Industrial"

Meses Año 2017	Presupuesto de ventas mensuales en colones	Total, del cálculo de cánones y derechos de licencia (royalty) sobre ventas de unidad de negocio en colones (100% del royalty), cuenta contable "Royalties" cuenta 465140	Impuestos por remesas "royalties" registrado a la cuenta contable 185426 en colones (25 % de enero 2017 a junio 2017 y 10% de Julio a diciembre 2017 del total del royalty)	"Royalties" por pagar neto en colones a pagar a casa matriz Henkel Alemania	Folio
Enero	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Febrero	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Marzo	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Abril	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Mayo	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Junio	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 28.458352,50	¢ 85.375.057,50	160 al 163 y 591 al 592
Julio	¢ 1.471.577.081,00	¢ 113.833.410,00	¢ 11.383.317,00	¢ 102.450.069,00	160 al 163 y 591 al 592
Agosto	¢ 1.471.577.081,00	¢ 68.880.152,01	¢ 6.888.015,20	¢ 61.992.136,81	160 al 163 y 591 al 592
Setiembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 68.880.152,01	¢ 6.888.015,20	¢ 61.992.136,81	160 al 163 y 591 al 592
Octubre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 45.852.606,00	160 al 163 y 591 al 592
Noviembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 45.852.606,00	160 al 163 y 591 al 592



Meses Año 2017	Presupuesto de ventas mensuales en colones	Total, del cálculo del cánones y derechos de licencia (royalty) sobre ventas de unidad de negocio en colones (100% del royalty), cuenta contable "Royalties" cuenta 465140	Impuestos por remesas "royalties" registrado a la cuenta contable 185426 en colones (25 % de enero 2017 a junio 2017 y 10% de Julio a diciembre 2017 del total del royalty)	"Royalties" por pagar neto en colones a pagar a casa matriz Henkel Alemania	Folio
Diciembre	¢ 1.471.577.081,00	¢ 50.947.340,00	¢ 5.094.734,00	¢ 45.852.606,00	160 al 163 y 591 al 592
Totales	¢ 17.658.924.972,00	¢ 1.087.436.194,02	¢ 211.193.688,40	¢ 876.242.505,62	

Fuente: Respuesta a solicitud de información oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 por medio del Nota sin Numero de fecha 09/05/2018 en el "Anexo 2 y Respuesta a solicitud de información oficio ONVVA-DCP-033-2018 por medio del Nota sin Numero de fecha 25/06/2018 en el punto 4 (Ver folios del 160 al 163 del Tomo 02 y del folio 591 al 592 del Tomo 05 del estudio 06-DCP-AI-2016)

Por último es necesario establecer que la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** utiliza un tipo de cambio en euros al momento de hacer el registro de los cánones y derechos de licencia (royalties) que varía con respecto al tipo de cambio que utilizó el día que realizó las transacciones de los pagos de dichos cánones y derechos de licencia (royalties), lo cual produce un diferencial cambiario en colones entre los montos registrados con respecto a los montos pagados, lo cual se refleja en una cuenta contable denominada 944500 "DIFERENCIA EN CAMBIO GANANCIA" en la cual se registró dicha diferencia cambiaria. (Ver folios 134 del Tomo 01 expediente ONVVA-14-2020).

2.3.1.2 REVISIÓN DE LOS REGISTROS EN EL BALANCE DE COMPROBACIÓN MENSUAL DE LA CUENTA NO. 465140 DENOMINADA "ROYALTIES"

En el proceso de análisis de la información contable se determinó que los períodos de registro de los cánones y derechos de licencia (regalías) son mensuales, de conformidad con la información aportada por la empresa objeto de revisión en el oficio sin número de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12:

"(...) El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único



ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

Estos registros se pueden verificar en los Balances de Comprobación Mensuales de enero 2017 a diciembre 2017, específicamente en la cuenta No. 465140 denominada “ROYALTIES” (regalías), tal como se aprecia en el siguiente cuadro (Ver folios 169 al 252 Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020):

Cuadro No. 03
REGISTROS EN EL BALANCE DE COMPROBACIÓN MENSUAL DE LA
CUENTA NO. 465140 DENOMINADA “ROYALTIES” DE ENERO 2017 A
DICIEMBRE 2017

Meses Año 2017	Monto Debitado en el Balance de Comprobación Mensual en colones Cuenta 465140- “Royalties”	Folio
Enero	¢ 113.833.410,00	175
Febrero	¢ 113.883.410,00	181
Marzo	¢ 12.038424,00	187
Abril	¢ 113.833.410,00	193
Mayo	¢ 113.833.410,00	199
Junio	¢ 113.833.410,00	205
Julio	¢ 113.833.410,00	211
Agosto	¢ 68.880.152,01	218
Setiembre	¢ 68.880.152,01	225
Octubre	¢ 50.947.340,00	231
Noviembre	¢ 50.947.340,00	238
Diciembre	¢ 584.878.822,94	251

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018

Documento 5 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA
(Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020)

2.3.1.3 REGISTROS CONTABLES POR PAGO DE REGALÍAS MENSUALES DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

La empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, registra mensualmente el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), lo cual se comprobó con el aporte por parte de la empresa de los asientos contables

Expediente: ONVVA-16-2020



mensuales y el pago que realizó a la empresa Licenciante. (Ver folios 157 al 163 del Tomo 2 del expediente ONVVA-14-2020), según los períodos detallados en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 04
REGISTROS CONTABLES POR PAGOS POR CONCEPTO DE CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) MENSUALES DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

Meses Año 2017	Monto del Registro Contable por Pago de cánones y derechos de licencia (regalías) mensuales en colones (¢)	Folio
Enero	¢ 113.833.410,00	160
Febrero	¢ 113.833.410,00	160
Marzo	¢ 113.833.410,00	160
Abril	¢ 113.833.410,00	161
Mayo	¢ 113.833.410,00	161
Junio	¢ 113.833.410,00	161
Julio	¢ 113.833.410,00	162
Agosto	¢ 68.880.152,01	162
Setiembre	¢ 68.880.152,01	162
Octubre	¢ 50.947.340,00	163
Noviembre	¢ 50.947.340,00	163
Diciembre	¢ 50.947.340,00	163
Total	¢ 1.087.436.194,02	

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-037-2018 en el anexo 2 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Ver folios 157 al 163 Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020)

En razón de lo anterior, la Autoridad Aduanera determina que efectivamente como lo muestra la información aportada por la empresa importadora, que se visualiza también en la Hoja de Trabajo Henkel en el folio 1091 del Tomo 08 Del expediente ONVVA-14-2020, el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia para el año 2017, corresponde a la suma de **¢1.087.436.194,02**.

Según lo expuesto, la Autoridad Aduanera consideró para la adición al precio realmente pagado o por pagar el monto correspondiente al monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia por la suma de **¢**
Expediente: ONVVA-16-2020



1.087.436.194,02; que corresponde a la totalidad del monto por concepto de cánones y derechos de licencia que fue pagado a la empresa Licenciante; aun cuando de dicho monto las partes acordaron se debe realizar el pago al impuesto por concepto de retención en la fuente; decisión que es consecuente con la Opinión Consultiva 4.16 del Comité Técnico de Valoración de la OMC la cual sirve de guía según las normas y prácticas internacionales, esta señala que:

**“OPINIÓN CONSULTIVA 4.16
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA CON ARREGLO AL ARTÍCULO 8.1 c)
DEL ACUERDO**

- 1. Un importador B del país de importación I celebró un Acuerdo de licencia con un proveedor S del país de exportación X para la explotación de una marca comercial. En ese Acuerdo las partes también convinieron que el canon que B le debe pagar a S por el uso comercial de la marca objeto de ese Acuerdo se calculará aplicando una tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto en el país de importación de las mercancías respecto de las cuales se emplea dicha marca.*
- 2. Posteriormente, S y B pactaron un Acuerdo de compraventa internacional de un producto P al precio de mil (1.000) unidades monetarias. De este Acuerdo surge que dicho producto habrá de comercializarse con la referida marca, de manera que el canon correspondiente puede considerarse que está relacionado con esa mercancía. Además, el precio no incluye el canon y este se abona como condición de venta de la mercancía. Por lo tanto, se cumplen todos los requisitos establecidos en el Artículo 8.1.c) del Acuerdo.*
- 3. Dado que el precio de venta neto del producto P en el país I asciende a dos mil (2.000) unidades monetarias, el derecho de licencia que B le debe a S por el uso de la marca es de cien (100) unidades monetarias.*
- 4. De acuerdo con las normas vigentes de tributación interna en el país de importación I, las cien (100) unidades monetarias que se pagan en concepto de derecho de licencia por el uso de la marca se hallan gravadas con un impuesto especial sobre este tipo de renta, cuyo importe resulta de la aplicación de una alícuota nominal del veinticinco por ciento (25 %) sobre la suma total a pagar. El importador B paga este impuesto sobre la renta, que asciende a veinticinco (25) unidades monetarias, en nombre del vendedor S, cumpliendo con el requisito de retención del impuesto en la fuente.*
- 5. Sin embargo, entre las cláusulas pactadas en el Acuerdo de licencia no hay ninguna que se refiera al pago por parte de B, del impuesto establecido por la legislación interna del país I sobre la renta que tiene por fuente a ese canon por el uso de la marca comercial.*



6. En tal virtud, B desembolsa un total de mil cien (1.100) unidades monetarias: mil (1.000) unidades monetarias a título de precio del producto P y cien (100) unidades monetarias en concepto de canon por el uso de la marca comercial. Sin embargo, S recibe sólo mil setenta y cinco (1.075) unidades monetarias, pues por el canon B le gira setenta y cinco (75) unidades monetarias al tiempo que le remite un comprobante por veinticinco (25) unidades monetarias que acredita el pago del impuesto a la renta en el país de importación I.

7. Se plantea al Comité Técnico la cuestión de saber si el pago de las 25 u.m. efectuado por el importador B forma parte del valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

El Comité Técnico de Valoración en Aduana manifestó la siguiente opinión:

8. En el presente caso, el canon o derecho de licencia que el comprador se encuentra obligado a pagar de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo correspondiente asciende a cien (100) unidades monetarias, pues esta es la suma que arroja la aplicación de la tasa del cinco por ciento (5 %) sobre el precio de venta neto de las mercancías en el país de importación.

9. El licenciante recibe una cantidad menor – setenta y cinco (75) unidades monetarias en lugar de cien (100) unidades monetarias. Las veinticinco (25) unidades monetarias de diferencia no constituyen una rebaja del importe del canon sino un gasto que genera la aplicación de aquel tributo en el país de importación, el cual, como se señalara anteriormente, es asumido por el licenciante. Además, no se había pactado en el acuerdo de licencia que el ingreso que representa el canon tuviera que ser recibido sin deducción de un posible impuesto a la renta.

10. El artículo 8.1 c) del Acuerdo establece que, para determinar el valor en aduana, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia “...que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente [...]”.

11. El Acuerdo en ningún momento se refiere al regular este ajuste a los cánones que vaya a recibir el licenciante. En efecto, el artículo 8.1 c) establece que forman parte del valor en aduana, en la medida en que se reúnan los requisitos allí previstos, los cánones que deba pagar el comprador, pero no especifica que son aquellos que termine por recibir el licenciante. En este caso, existe una diferencia entre el canon que paga el comprador y el canon que recibe el licenciante. Por las razones ya expuestas, para cumplir con el artículo 8.1 c) debe estarse a lo que surge de su texto, de manera que en el caso corresponde añadir al valor en aduana de las mercancías la suma de dinero que paga el importador y no aquella que recibe finalmente el licenciante.

12. El párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1 (“Precio realmente pagado o por pagar”) excluye del valor en aduana “los derechos e impuestos aplicables en el país de importación”. Se trata de una norma que se refiere a



los tributos interiores que pueden gravar la importación de la mercancía y no a los que pueden alcanzar a la renta involucrada en un canon. La solución propuesta no supone incluir en el valor en aduana de las mercancías el importe de un impuesto del tipo al que se hace referencia en el párrafo 3 c) de la Nota interpretativa al artículo 1, aplicable en el país de importación, sino el de un canon pactado entre el licenciante y el licenciataria.

13. En conclusión, el importe de veinticinco (25) unidades monetarias abonado por el importador B forma parte del valor en aduana de las mercancías importadas con arreglo al artículo 8.1 c)." (Resaltado no corresponde con el original)

Asimismo, es importante tener en cuenta que el artículo 12- "*Convenios entre particulares*" del Código de Normas y Procedimiento Tributarios establece que: "*Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. (Ref. por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)*" y por su parte el artículo 13.- "*No afectación de la obligación tributaria*", establece que: "*La obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense*".

2.3.1.4 DETALLE DE PAGOS Y TRANSFERENCIAS POR CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017.

Del estudio de la información contable se determinó el detalle de los pagos y transferencias realizados por la empresa de los cánones y derechos de licencia (regalías) mensuales, de conformidad con la información aportada por la empresa objeto de revisión (Ver folios 588 al 592 del Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020), tal como se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 05 DETALLE DE PAGOS Y TRANSFERENCIAS POR CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS) DE ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017



Meses Año 2017	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 en colones	Detalle del Monto del pago o transferencia por cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 en dólares	No. de transferencia	Fecha de Transferencia	Nombre del Banco emisor	Folio
Enero	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	1073
Febrero	₡9.028.818,00	\$15.916,27	D06578617518	03/06/2017	Citibank USD	1073
Marzo	₡85.375.057,50	N/A	1171028011	04/18/2017	Citibank	1073
Abril	₡85.375.057,50	\$148.864,11	D13275671732	05/15/2017	Citibank USD	1073
Mayo	₡85.375.057,50	N/A	1171668013	06/19/2017	Citibank	1073
Junio	₡102.450.069,00	\$178.226,73	D19579044295	07/17/2017	Citibank USD	1073
Julio	₡102.450.069,00	\$177.365,86	D22670321019	08/14/2017	Citibank USD	1073
Julio (Ajustes)	₡53.030.798,10	\$92.225,86	D20872917287	07/27/2017	Citibank USD	1074
Agosto	₡61.992.136,81	\$107.084,24	D26470965222	09/21/2017	Citibank USD	1074
Setiembre	₡61.992.136,81	\$107.431,26	D28977320705	10/16/2017	Citibank USD	1074
Octubre	₡45.852.606,00	\$88.216,98	D31972249042	11/16/2017	Citibank USD	1074
Noviembre	₡45.852.606,00	\$80.707,95	D34978997958	12/18/2017	Citibank USD	1074
Diciembre	₡45.852.606,00	\$80.167,50	D01784092479	01/18/2018	Citibank USD	1074
TOTAL	₡784.627.018,22	\$ 1.076.206,76				

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-029-2019 y verificación contable realizada en la empresa. Nota: Se utiliza los montos en colones debido a que el Reporte de la Balanza de Comprobación fue emitido en esa moneda por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Ver folios 1068 al xxx1074 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020)

En el anterior cuadro se observa que la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria), le transfirió a la empresa: Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) un monto de **₡784.627.018,22** por concepto de pago cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 en colones, monto el cual es diferente al que se indica en el cuadro 4 en la columna Monto del Registro Contable por Pago de cánones y derechos de licencia (el cual asciende a **₡1.087.436.194,02**, como se puede apreciar existe una diferencia entre ambos.

Por lo cual esta Autoridad Aduanera le solicito la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, por medio del oficio ONVVA-DCP-AI-029-2019 de fecha 19 de marzo del 2019 y notificado a la empresa el día 21 de marzo del 2019 lo siguiente:

Expediente: ONVVA-16-2020

www.hacienda.go.cr



“(...)1-Completar información requerida en el cuadro 1 anexo a este oficio sobre el Detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) (Royalties) para el período en estudio que comprende del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre del 2017, que fueron cancelados por la empresa Henkel Costa Rica Limitada a la empresa Henkel AG & Co. KGaA”.

La empresa da respuesta a esta solicitud por medio de una nota sin número de fecha 02 de abril del 2019 en la cual el señor Roger Guevara Apoderado especial administrativo adjunta el anexo 1 solicitado e indican lo siguiente:

“(...) El anexo solicitado se adjunta con dos ajustes realizados por mi representada:

- a. Se agrega la columna 1 denominada “Observaciones realizadas por Henkel Costa Rica”. En dicha columna se agregan comentarios con el porcentaje de remesa aplicado para la transferencia, o bien temas de ajustes al aplicar transferencias en otras monedas y otras cuentas utilizadas, así como la aplicación del crédito del 2016 que estaba a favor de Henkel Costa Rica.*
- b. Se agrega la fila 12 “Julio (ajustes)”, donde se aclara el ajuste realizado por diferencia de porcentajes de remesa aplicados en los primeros meses del 2017, donde al hacer el ajuste quedaba un saldo a favor de Henkel AG & Co. KGaA que debería ser cancelado”.*

Según esta explicación dada por Henkel Costa Rica se determina de donde nace la diferencia en el monto de la transferencia por concepto de pago cánones y derechos de licencia (regalías) entre ambos cuadros, adicionalmente en el anexo 1 en la columna de observaciones se adjuntan detalles de los ajustes mencionados, por ejemplo:

En el mes de enero se indica: “...2. El pago de enero 2017 se realizó hasta el 06 de marzo de 2017, ya que se aplicó con el ajuste de la nota de crédito 2016 que se explica en la celda 16”

En el mes de febrero se indica:

“(...) 2. El monto cancelado señalado como pago efectivamente cancelado a Henkel AG & Co. KGaA en la casilla B6 es menor al del cálculo de las regalías, ya que se aplicó para este pago la Nota de Crédito de Regalías 2016 que se tenía a favor de Henkel Costa Rica, la nota de crédito se aplicó para el monto a cancelar de enero y febrero de 2017, quedando como saldo a pagar el monto efectivamente transferido a casa matriz. En el escrito entregado como



respuesta a la solicitud ONVVA-DCP-AI-089-2018 de fecha 02 de octubre del 2018 se hizo la aclaración”.

En el mes de marzo se indica:

“(…)2. La salida de dinero fue por ₡86, 465,972.22 colones, ya que se solicitó de parte de casa matriz la transferencia en EUROS. Y lo que corresponde a regalías según los cálculos realizados es ₡85, 375,057.50. Así que la diferencia del monto es solo diferencia cambiaria de la transferencia de colones a euros”.

En el mes de junio se indica: *“...1. Para junio 2017 se empezó a aplicar el 10% de remesas”.*

En el mes de junio se indica:

“(…)1. Debido a las diferencias de porcentajes aplicadas por concepto de remesas, en el mes de julio 2017 se realizó la verificación de cuánto dinero se tenía que ajustar para llegar al pago real del 10% de remesas que era el aplicable para el año 2017, por esta razón se realizó la operación de sumar el monto real de regalías con la aplicación del 10% de remesas versus lo efectivamente transferido a casa matriz entre enero y julio de 2017 y dio un monto a favor de Henkel AG & Co. KGaA de ₡53,030,798.00 de colones. 2. Para saldar esto Henkel Costa Rica realizó la transferencia adicional el 27/07/2017, donde además de cancelar el monto que se debía a casa matriz, se pagaron otras facturas de servicios, por eso el monto de la transferencia es mayor al del cálculo de la diferencia que se tenía en las regalías”. (Ver folios 1062 al 1074 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020).

2.4 ANÁLISIS DE LA EXISTENCIA DE LAS TRES CONDICIONES QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 8.1.C. DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE LA OMC:

La Autoridad Aduanera basada en sus facultades y apegada a la normativa vigente, con el fin de conocer la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, le solicitó en primera instancia a ésta, toda la información relacionada con el **Acuerdo de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial** además de los registros y pagos realizados por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante, buscando en dicha información y documentación la verdad real de los hechos, considerándose que los registros



contables suministrados por la empresa importadora están conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según lo que establece la nota interpretativa general del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC; siendo que producto de esto se determinó, que la empresa importadora registró en su contabilidad los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia y que esos pagos cumplieran con las tres condiciones establecidas en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, de conformidad al artículo 8.1.c , cuyas condiciones son:

7. Que el canon esté relacionado con las mercancías importadas.
8. Que el canon es una condición de venta de las mercancías importadas.
9. Que el canon no forma parte del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

A partir de lo anterior, en los siguientes puntos se realizó el análisis hecho por la Autoridad Aduanera que sustenta la existencia de las tres condiciones establecidas por el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC:

2.4.1 EL PAGO DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (ROYALTIES O REGALÍAS), ESTÁ RELACIONADO A LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS POR LA EMPRESA HENKEL COSTA RICA LIMITADA QUE SON OBJETO DE VALORACIÓN.

1-Para la comprobación del pago de cánones y derechos de licencia (regalías) y su relación con las mercancías importadas en estudio, se llevó a cabo un proceso de revisión, análisis e investigación, detallado, que consistió en un proceso de revisión de la información contable de la **documentación e información que fue aportada por la** empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, además se realizó el análisis del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** suscrito entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante)** y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria)**.

En cuanto al cumplimiento de la condición relación entre el canon y derecho de licencia y las mercancías importadas que se valoran, queda demostrado por los siguientes hechos:

En el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** se establecen las estipulaciones y condiciones entre las empresas **Henkel AG & Co. KGaA. “HENKEL”** y la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA “LICENCIATARIO”** para que esta última, pueda usar



las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, como se indica en el Acuerdo de Licencia en el artículo 2 denominado “LICENCIA” punto 1:

“...Por este medio, HENKEL le otorga a la LICENCIANTARIA la licencia para utilizar los Derechos de HENKEL y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio.” (Ver folios 507 y 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

Es claro que en el Acuerdo suscrito entre las empresas HENKEL (Licenciante) y HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria) respecto a sus obligaciones, establecieron que la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma las **Marcas relacionadas** con la mercancía importadas sin el pago del respectivo canon y derecho de licencia (regalía); con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo tienen identidad propia, que las identifica y las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando la Licenciataria al Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (regalía) que para efectos del Acuerdo se le denomina “REGALIA”, como se indica en el punto 1 del artículo 3 “PAGO DE REGALIAS”:

“... En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el §2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos”

En razón de lo anterior, la Licencia otorgada a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA está directamente relacionada con los “derechos de HENKEL” y la Información y Tecnología privilegiadas para las Unidades de Negocio, las marcas registradas, marcas que se encuentran adscritas a las mercancías que son adquiridas, importadas y vendidas por las Unidades de Negocio, las cuales son utilizadas (Ventas Netas) para el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) que debe cancelar la Licenciataria a la empresa “HENKEL”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

2- Del estudio de la información contable llevada a cabo con la documentación aportada por la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA, se comprobó y confirmó el registro contable de los cánones y derechos de licencia



(regalías o royalties), mediante el Artículo 3 “**PAGO DE REGALIAS**” del Acuerdo de Licencia, y la información contable aportada por la empresa importadora (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 y folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

3-Como se puede observar, la empresa **HENKEL (LICENCIANTE)** y la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA (LICENCIATARIA)** establecieron como una obligación el que se utilizará las “Ventas Externas Netas” como base para determinar el monto por concepto de cánones y derecho de licencia, que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL (LICENCIANTE)** entendiendo como “Ventas Externas Netas” según el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial: “ *...se refiere a las Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos*” (Ver folio 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

El procedimiento establecido para el cálculo del pago de los cánones y derechos de licencia que la empresa **LICENCIATARIA** está obligada a pagar a la empresa **HENKEL** se indica en la nota de fecha 09 de mayo del 2018 en el punto 12 en el cual se indica lo siguiente:

“... El cálculo de Licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

Y su pago se realiza según el artículo 3, punto 2 del Acuerdo: “*...se pagarán en EUROS dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo.*”.

De manera que teniendo en cuenta la base establecida para fijar el pago del canon y derecho de licencia (regalía), que se refiere a las ventas externas netas



de las mercancías importadas identificadas con las marcas propiedad de la empresa “HENKEL” (ver definición ventas externas netas y Derechos de HENKEL), es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas de mercancías importadas en estudio, toda vez que lo indicado en los Acuerdos así lo establecen, sino que además contablemente con la documentación aportada por la empresa importadora, también se respaldan esas relaciones. (Ver folios 508 al 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

4-La empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** adquirió e importó las mercancías en estudio correspondientes a: Adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoteras, selladores entre muchos productos que importa, asociados a las marcas: TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX, las cuales son parte de los “Derechos de HENKEL” y que son vendidas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el territorio.

De esta forma se comprueba además que la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, calculó los cánones y derechos de licencia sobre las Ventas Externas Netas de las mercancías anteriormente descritas, las cuales están asociadas a las Unidades de Negocio a las cuales pertenecen, según lo indicado en el Acuerdo de Licencia y la nota, sin número, de fecha 20 de diciembre del 2018, suscrita por el representante de la empresa importadora, donde las mercancías importadas en estudio poseen las marcas comerciales protegidas por el Acuerdo de Licencia, donde dicho cálculo se realiza posterior a la importación de las mercancías, y su pago se ejecuta en forma mensual a la empresa Licenciante **Henkel AG & Co. KGaA**, durante los meses de enero a diciembre de 2017 (Ver folios 665 al 669 del Tomo 05 y folios del 792 al 795 del tomo 06 del expediente ONVVA-14-2020).



Como se describió anteriormente, la realidad económica de la empresa importadora, la información comercial, los registros contables y el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial”, que fueron aportados por ésta, demuestran que el pago de cánones y derechos de licencia está relacionado con la mercancía importada en estudio, toda vez que de ellos se desprende lo también señalado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado **“Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General”** en el que se establece que *“...Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías.”* (Subrayado y resaltado no corresponde con el original).

Lo indicado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC, quedó comprobado para el presente caso, por cuanto en la descripción registrada en los DÚAS transmitidos al sistema informático TIC@, los productos importados estudiados y valorados en la presente investigación tienen adscritas las marcas por las cuales la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial” debe pagar los cánones y derechos de licencia pactados a la empresa Licenciante, estas marcas adscritas a las mercancías importadas las individualizan del resto de las mercancías y les da así mismo un valor agregado, una identidad propia, que las relaciona tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC, por lo cual es evidente para la Autoridad Aduanera que se cumple a cabalidad la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga a la empresa Henkel AG & Co. KGaA por las mercancías importadas en estudio.

2.4.2 EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (ROYALTIES, REGALÍAS), CONSTITUYEN UNA CONDICIÓN DE VENTA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS OBJETO DE VALORACIÓN POR LO SIGUIENTE:

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado constituye una condición de venta de las mercancías importadas, se consideró el concepto de negocio que maneja la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** según el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, mediante el cual se le otorga a la misma una licencia de Propiedad Intelectual e Industrial. Además en dicho Acuerdo se indica que la Licenciataria



HENKEL COSTA RICA LIMITADA debe realizar un pago por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante Henkel AG & Co. KGaA., para esa utilización de esa propiedad Intelectual e industrial, por lo que se está condicionando la adquisición, importación y venta en Costa Rica de dichas mercancías importadas, ya que la empresa Licenciataria debe pagar de forma mensual un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por adquisición importación y la reventa de las mismas calculado sobre las ventas externas netas según lo establecido en el Acuerdo, pago que realiza la Licenciataria a la empresa Licenciante, lo cual se comprobó y materializó mediante los registros en el Balance de Comprobación Mensual de la cuenta No.465140 denominada según lo indicado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** como “ROYALTIES” de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 132 al 134 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020), Registros Contables por el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) Mensuales de Enero 2017 a Diciembre 2017 (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020), Auxiliar de Ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los montos por concepto de cánones y derechos de licencia relacionadas con las mercancías importadas, (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del expediente ONVVA-14-2020) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de Enero de 2017 a Diciembre 2017 (Ver folio 165 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).

Todos estos elementos contractuales que se constataron en la documentación contable, materializan la realidad económica de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, la cual evidentemente radica en la obligación de pagar un canon por la comercialización de las marcas relacionadas con las mercancías importadas, como condición de venta establecida expresamente en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” y ejecutado por medio de los pagos mensuales por concepto de cánones y derechos de licencia a la empresa Licenciante que fueron registrados en la contabilidad de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

En el Acuerdo suscrito entre las dos empresas de marras denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, se demuestra expresamente que existe un condicionamiento para la adquisición, importación y las ventas de las mercancías importadas en estudio, al establecer un porcentaje por concepto de canon y derecho de licencia (regalía), que varía según la unidad de negocio que se trate conforme se indica en la “Primera Enmienda Al Acuerdo por la Licencia De Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial”, por ejemplo en el caso de Cosméticos y Artículos de Aseo,



denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-K) se establece un porcentaje de 5,5 % de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Detergentes denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-W) se aplica un porcentaje de 5,5% de canon y derecho de licencia (regalía), para la unidad de negocio llamada Adhesivos para Consumidores y Artesanos, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de 5,5% de canon y derecho de licencia (regalía), y para la unidad de negocio denominada como anteriormente Tecnologías de Henkel, denominado según la nomenclatura interna de la empresa como (U-A) se establece un porcentaje de 7% de canon y derecho de licencia (regalía), en virtud del derecho que otorga la empresa Licenciante a la empresa Licenciataria en el punto 2.1 del Acuerdo, en relación con la Licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en § 1 en el Territorio. (Ver folios 515 al 516 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

Asimismo, el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” establece que los pagos de las tasas por la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial, que hará la Licenciataria a la empresa “HENKEL”, “...se pagaran en Euros dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la factura enviada por HENKEL y de acuerdo con la Contabilidad Estándar Corporativa de HENKEL, modificada por HENKEL de tiempo en Tiempo”. Lo cual demuestra que existe un condicionamiento para adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio por parte de la empresa Licenciante “HENKEL” (Ver folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

En el artículo §6 “PROPIEDAD E INFRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE HENKEL INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA PRIVILEGIADAS” del Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, en el punto 1 se establece con respecto a las “MARCAS” (“Derechos de HENKEL”) en las dos disposiciones que claramente demuestran el condicionamiento que establece la empresa Licenciante para que la empresa Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio en el territorio según se transcribe a continuación:

“...HENKEL declara y garantiza que tiene derecho a conceder la licencia bajo este Acuerdo. Los derechos de Henkel y la información y tecnología privilegiadas seguirán siendo propiedad absoluta de HENKEL durante y después la vigencia de este Acuerdo y, en el caso que la licencia otorgada a la LICENCIANTARIA bajo el presenta Acuerdo sea una sublicencia, la propiedad



*absoluta del respectivo licenciante de HENKEL. La LICENCIATARIA reconoce que, salvo lo específicamente previsto en el presente, **no adquirirá ningún derecho, título o interés en los Derechos de Henkel y la Información y Tecnología privilegiadas al actuar como LICENCIATARIA bajo este Acuerdo*** (la negrita no corresponde al original). (Ver folio 510 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

Mientras que el artículo § 2 “LICENCIA” en el punto 3 señala que: “... La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL” (Ver folios 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

En cuanto a las obligaciones de la empresa Licenciataria, el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” en lo que interesa del artículo § 8 denominado “CONTROL DE CALIDAD”, reseña que:

“...La naturaleza y calidad de todos los productos fabricados y vendidos de conformidad con este Acuerdo se ajustarán a las normas establecidas por, o aprobadas por, y estarán bajo el control de HENKEL. La LICENCIATARIA cooperará con HENKEL para facilitarle el control de HENKEL de tal naturaleza y calidad, permitirá una inspección razonable de la operación de la LICENCIATARIA y le suministrará a HENKEL muestras de todos los Productos, literatura del producto, incluyendo anuncios, previa solicitud de HENKEL. La licenciataria deberá cumplir con todas las solicitudes razonables de HENKEL”.

Por tanto el Licenciatario, está obligado contractualmente a ajustarse a los estándares establecidos, los lineamientos aprobados y bajo el control de “HENKEL”, lo cual evidencia no solo un condicionamiento para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio, sino también un relación directa del pago de los cánones y derechos de licencia(regalía) con las mercancías importadas en estudio, al estar expresamente establecido en el Acuerdo que a petición de la empresa “HENKEL”, la LICENCIATARIA deberá cumplir con todos los requerimientos razonables de “HENKEL” (Ver folio 511 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

Además, como parte del condicionamiento relacionado a la adquisición, importación y la venta de las mercancías importadas en estudio, establecidas por la empresa Licenciante en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” y que deben ser cumplidas por



la empresa Licenciataria, se resalta con claridad en el artículo § 7 denominado “MEJORAS”, donde se establece en el punto 3 que:

“...En caso de que la LICENCIATARIA realice mejoras de los Derechos y la Información y Tecnología privilegiadas de Henkel, la LICENCIATARIA le otorgará a HENKEL la titularidad plena y libre de dichas mejoras si dichas mejoras fueron desarrolladas por la LICENCIATARIA u otras personas en nombre de la LICENCIATARIA. La LICENCIATARIA tomará otras medidas adicionales y proporcionará información sobre las mejoras necesarias para otorgarle a HENKEL la titularidad y conocimiento suficiente para permitirle a HENKEL comprender, utilizar y proteger las mejoras. Cualquier costo incurrido por la LICENCIATARIA en relación con la protección de mejoras será sufragado por HENKEL”. (Ver folio 511 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

Otro aspecto sobre el condicionamiento en la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas en estudio para el presente caso, se evidencia en el tema de la Tránsito de Derechos, al respecto el artículo § 2 del Acuerdo denominado “LICENCIA” en el punto 1 establece inicialmente que *“...HENKEL le otorga a la LICENCIATARIA la licencia para utilizar los derechos de HENKEL y la información y tecnología privilegiadas para las unidades negocio específicas en Anexo1 en el Territorio...”* Y en el punto 2 se indica que: *“La licencia otorgada a la LICENCIATARIA será exclusiva, salvo acuerdo en contrario entre las partes”*. Además, establece en el punto 3 que *“La LICENCIATARIA no podrá otorgar una sublicencia sin el consentimiento previo por escrito de HENKEL.”* (Ver folio 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

Y en el último punto 4 se menciona lo siguiente:

“La LICENCIATARIA no realizará ningún acto que pueda afectar el valor o reputación de los Derechos de HENKEL, y la LICENCIATARIA utilizará en todo momento los derechos de HENKEL de acuerdo con las instrucciones, condiciones y restricciones que HENKEL pueda imponer de tiempo en tiempo. En el caso de que HENKEL, directa o indirectamente, deje de poseer la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA, la LICENCIATARIA, salvo acuerdo en contrario entre las partes, se abstendrá de cualquier uso de los Derechos HENKEL y estará obligada a cambiar su nombre sin demora, para que se elimine el elemento” HENKEL”. (Ver folio 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020) (La negrita y el subrayado no son del original).



Como se puede evidenciar de las cláusulas establecidas por la empresa “HENKEL”, en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” suscrito con la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, las condiciones que están establecidas en dicho Acuerdo para uso de los “derechos de HENKEL” delimitan con claridad las condiciones que se deben cumplir para que la empresa Licenciataria pueda adquirir, importar y vender las mercancías importadas en estudio, las cuales tienen esa propiedad intelectual e industrial.

Adicionalmente en el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, en el artículo § 11 del referente al “**PLAZO, RESCISIÓN**” se menciona en el punto 1 que cada parte podrá terminar este Acuerdo si: *“... cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA”* (Ver folio 512 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).

Con lo expuesto en los puntos anteriores es evidente que el Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” suscrito entre el Licenciante y el Licenciatario impone una serie de condiciones a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, para que esta pueda adquirir, importar y vender en el territorio las mercancías que incorporan los “Derechos de HENKEL”, aspecto que concuerda con lo estipulado en la artículo §11 denominado “**PLAZO, RESCISIÓN**”, respecto a la rescisión del Acuerdo ante un eventual incumplimiento, estableciendo que al término del mismo la empresa Licenciataria no podrá usar de ninguna forma los “Derechos de HENKEL” dentro de los cuales se encuentran las **Marcas** relacionadas con la mercancía importada en estudio; con lo cual se demuestra que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial”, tienen identidad propia que las individualiza y las identifica del resto de las mercancías importadas, pagando la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (**regalía**) que para efectos del Acuerdo se le denomina “**REGALIA**”. En otras palabras, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** está obligada hasta la terminación



del Acuerdo a pagar a la empresa Licenciante un canon y derecho de licencia (regalía) relacionado con el uso de los “Derechos de HENKEL”, dentro de los cuales se encuentran las Marcas de las mercancías importadas (**Ver folio 512 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020**).

Es así como la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, ante un incumplimiento o una vez que se dé por finalizado el Acuerdo, debe dejar de usar inmediatamente los “Derechos de HENKEL” relacionados con las “...*las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo...*”. En ese mismo sentido si la empresa “HENKEL” deja de poseer la mayoría de las acciones de la empresa Licenciataria HENKEL podrá rescindir el Acuerdo con efecto inmediato.

Otro aspecto importante considerar es que las mercancías importadas son vendidas por las empresas, HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V., CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA., HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE C.V. y la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, en calidad de vendedor y Licenciante. En el caso de esta última empresa, de conformidad con el Acuerdo es la empresa propietaria de las marcas comercializadas en el marco del Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”. Por lo anterior, en el pago del canon y derecho de licencia (regalía) para el presente caso se tendrían las siguientes relaciones comerciales:

- Para el primer caso, la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** (Licenciante) actúa en su calidad de vendedor y Licenciante de la mercancía importada y mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) previamente establecido, por lo que se estaría ante la realización de un pago directo al Licenciante y vendedor de las mercancías importadas.



- Para el segundo caso, las empresas HENKEL CAPITAL SA DE CV, HENKEL GLOBAL SUPPLY CHAIN, HENKEL CORPORATION, HENKEL, CAPITAL S.A C.V, CARPAK S.A., HENKEL CHILE LTDA. , HENKEL LA LUZ, S.A., HENKEL LTDA., HENKEL CENTROAMERICANA S.A., HENKEL COLOMBIANA S.A., FUSION POLYMERS S.A. DE C.V., SHANGHAI APHYS DONNTAL CHEMICA, XIAMETER (DOW CORNING CORP.), HENKEL COLOMBIANA SA, MFM BUIDING PRODUCTS CORP., HENKEL CAPITAL, AUTOCHEMICAL CORPORATION, PROINTER S.A., DESARROLLO DE ESPECIALIDADES Q, HENKEL MEXICANA SA DE C.V. , que se declara en el sistema Tic@, con nombre diferente a “HENKEL” **Henkel AG & Co. KGaA**, (Licenciante), se comprueba que el pago del canon y derecho de licencia (regalía) se realiza bajo la figura de un tercero. El Licenciante mediante una norma contractual exige al comprador de la mercancía (Licenciataria) la cancelación de un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) previamente establecido, pese a que éste no es el vendedor de las mercancías consignado en las facturas comerciales.

Del análisis realizado al “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, la empresa importadora, no puede adquirir, importar, utilizar, y mucho menos comercializar las mercancías importadas las cuales están asociadas a las marcas, por consiguiente de acuerdo al giro comercial de la empresa importadora, no tiene sentido adquirir e importar mercancías que no pueden ser comercializadas en el territorio costarricense con las mencionadas marcas, siendo que además el proveedor de las mercancías y dueño de los derechos de marca es la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, demostrándose así que el pago por concepto de los cánones y derechos de licencia efectivamente es una condición para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto del presente estudio.

Aunado a lo anterior, el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado “**Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General**” que sirve de guía para aclarar el tema, se establece en el punto 7 que “...*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 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 Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia”; en este sentido la Autoridad Aduanera determinó que la empresa **Henkel AG & Co. KGaA** además de ser vendedor de las mercancías, es también la empresa Licenciante misma que a través de una norma contractual obliga a la empresa al pago de un canon y derecho de licencia por el uso de los “Derechos de Henkel” en el territorio, y que sin el contrato denominado “Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial” la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** no podría adquirir, importar y vender las mercancías importadas en el Territorio.*

De lo anterior, se comprueba que en los meses de enero a diciembre 2017 la condición es exigida por el Licenciante y vendedor de las mercancías aun cuando no estaba incluida en el precio de venta sino que se pagaba posterior cuando es vendida en el territorio, y el pago del canon y derecho de licencia se realizó bajo la figura de un tercero vinculado (Licenciataria), el cual mediante una norma contractual exige al comprador (Licenciataria) de la mercancía la cancelación de un monto por concepto de canon y derecho de licencia previamente establecido, pese a que este no es el único vendedor de la mercancías consignado en las facturas comerciales pero es el dueño de la propiedad intelectual relacionada con las mercancías importadas en estudio. Lo anterior es concordante con el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC y la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 que establece:

“(...) el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como “condición de la venta” cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia...”.

Por consiguiente, analizando la situación y teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la Adquisición, importación y venta de las mercancías importadas objeto de estudio y los derechos otorgados a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** a través del “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, suscrito con la empresa Licenciante **Henkel AG & Co. KGaA**, se determina que si se diera por terminada la relación contractual, la empresa **HENKEL COSTA**



RICA LIMITADA, no podría adquirir los productos ni hacer uso de las marcas comerciales y mucho menos vender los productos asociados a dichas marcas, dado que el derecho otorgado está estrechamente vinculado al uso de las marcas comerciales adscritas a las mercancías importadas, que es la razón de ser del negocio y por la cual se paga el canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.

2.4.3 VERIFICACIÓN QUE EL CANON Y DERECHO DE LICENCIA NO FORMA PARTE DEL PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR.

Para la comprobación de que el canon y derecho de licencia pagado no forma parte del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, se realizó la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, comprobando en la contabilidad de la empresa, de conformidad con el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, suscrito con la empresa Henkel AG & Co. KGaA, que se debe cancelar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), mismo que se calcula sobre las ventas externas netas de las mercancías importadas a Costa Rica.

Respecto a la evidencia que respalda el pago de dicho canon y derecho de licencia, la empresa aportó los asientos contables del pago por concepto de cánones y derechos de licencia del 01 de Enero 2017 al 31 de diciembre del 2017 (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del expediente ONVVA-14-2020), el histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los cánones y derechos de licencia para el período comprendido entre el 01 de enero del 2017 al 31 de diciembre del 2017 (Ver folios 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020), la balanza de comprobación detallada mensual para los meses de enero a diciembre 2017 (Ver folios 169 al 252 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020), las declaraciones juradas de retenciones en la fuente por remesas al exterior Ley No 7092 (Formulario D-103-E) de enero a diciembre 2017 (Ver folios 253 al 282 del Tomo 02 y folios 583 al 585 del tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020), auxiliar de ventas sobre los cuales la empresa importadora calcula y paga los cánones y derechos de licencia (Ver folios 588 al 530 del Tomo 02 y Folios del 793 al 795 del Tomo 06 y folio 891 del Tomo 07 y del expediente ONVVA-14-2020) y detalle de pagos y transferencias por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) de enero 2017 a diciembre 2017 (Ver folios del 165 al 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020). Con la información y documentación que fue aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria), se determinó que esta realizó el pago de cánones y



derechos de licencia (regalías) a la empresa Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante), mismos que fueron calculados sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**), por lo tanto se demuestra que los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación de las mercancías en estudio y que fue cancelado posteriormente por la empresa Licenciataria a la empresa Licenciante.

Sobre este punto es importante resaltar, que de conformidad con la información aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** el pago de cánones y derechos de licencia (regalías), se calcula sobre las ventas externas netas (ver concepto según el Acuerdo, ver folio 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020) de las mercancías que fueron adquiridas, importadas y vendidas en Costa Rica por la Licenciataria, evidenciando así, que el monto pagado de los cánones y derechos de licencia (regalía) realizado sobre las ventas externas netas de mercancías nacionalizadas en nuestro país, no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar declarado y que fue cancelado a la empresa Licenciante.

También esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable, que el pago del canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante, propietaria de las marcas de interés, se registra contablemente en la cuenta No. **465140** denominada **“ROYALTIES”** (regalías), por concepto de pago de cánones y derechos de licencia (regalías), con lo cual se evidencia que el pago de los cánones y derechos de licencia (regalías) se registran y pagan de forma separada, respecto al registro y pago de la compra de dichas mercancías importadas, consecuentemente el monto del canon y derecho de licencia (regalía) que se cancela a la empresa Licenciante nunca fue declarado ante la Autoridad Aduanera al momento de la importación de las mercancías en estudio (Ver folios 157 al 163 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).

Esto se confirma por lo expresado por el señor Stewart Chan Sibaja representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, el cual mediante una nota sin número de fecha 25 de junio del 2018, ante la consulta realizada por el ONVVA de que si el canon y derecho de licencia (regalía) está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado por las mercancías importadas, éste expresó textualmente *“...no está incluido porque los cánones que HENKEL maneja no se encuentran vinculados a las mercancías y por lo tanto no deben incluirse en su valor”*, pese a esta respuesta de la empresa importadora, es claro para esta Autoridad Aduanera que quedó



demostrado que el cálculo del canon y derecho de licencia (regalía) se realizó posteriormente tomando como base del cálculo las "Ventas Externas Netas", tal y como lo establece el Acuerdo suscrito por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y Henkel KGaA Alemania", con lo cual se comprueba que los mismos no están incluidos dentro del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado por las mercancías importadas objeto de estudio (Ver folios 581 al 582 del Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020).

De acuerdo con la información y documentación que fue recopilada durante la actuación fiscalizadora se comprobó la realidad económica, comercial, contable y contractual de la empresa importadora, donde la Autoridad Aduanera analizó dichas pruebas aportadas y determinó que desvirtúan lo citado anteriormente por la empresa importadora y que se demuestra a través de éstos, la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**. Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en el sistema TICA, aspecto que se verificó en el módulo de la Declaración de Valor; así como tampoco fue declarado en cada una de las Declaraciones de Valor en Aduana, documento físico adjunto a cada declaración aduanera de importación en estudio; dado que en la casilla No.29 de dicho formulario señalan que no existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente; así tampoco se reflejan los montos por este concepto en las facturas aduaneras de importación adjuntas a la declaración aduanera de importación (Ver folios 822 al 829 del tomo 06 y del folio 892 al 917 del Tomo 07 (ONVVA-DCP-NAE-08-2018, ONVVA-DCP-NAE-09-2018, ONVVA-DCP-NAE-10-2018 y ONVVA-DCP-NAE-24-2018 "Pruebas: Verificación de la firma del representante legal de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en la declaración del valor y la declaración del pago por concepto de cánones y derechos de licencia" del expediente ONVVA-14-2020).

En conclusión, este mecanismo de cálculo y pago a la empresa Licenciante de parte de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, evidencian que el monto por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) denominada "**REGALIAS**", no está incluida en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras de importación que son objeto del presente estudio.

2.5 USO DE DATOS OBJETIVOS Y CUANTIFICABLES:



Es importante indicar que la verificación realizada a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y la adición realizada al precio realmente pagado o por pagar, éste cumple con lo establecido en el artículo 8 ítem 3 del Acuerdo de Valoración de la OMC que establece lo siguiente:

“Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Para este caso en particular de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se afirma que la investigación se realizó sobre la base de datos objetivos y cuantificables, a partir de la información y documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

Es importante destacar que la información revisada y analizada durante la investigación, muestra los registros, cálculos y pagos realizados por la empresa importadora y dichos datos presentan la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, siendo que dichos registros son preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados tal y como lo establece el Acuerdo de Valoración de la OMC. Además la Autoridad Aduanera como órgano fiscalizador y haciendo uso de las competencias que le confiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento, efectuó una verificación de la información la cual se consideró objetiva y cuantificable por cuanto cumple con el requisito señalado en la Nota Interpretativa General del Acuerdo de Valoración de la OMC, que estipula que: *“la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate.”*

3. MOTIVACIÓN PARA ADICIONAR AL VALOR EN ADUANA, EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA, CON FUNDAMENTO EN LO ESTIPULADO EN LOS ARTÍCULOS 1 Y 8 DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE LA OMC:

En el presente apartado se desarrollan los argumentos con base en los cuales la Autoridad Aduanera consideró que debe realizarse la adición al precio realmente pagado o por pagar declarado por concepto de cánones y derechos de licencia de conformidad con el artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración de la OMC.



Siendo que con el fundamento técnico aquí desarrollado se establece una relación oportuna, expresa, precisa, clara y circunstanciada de los hechos acontecidos, tomando en consideración el marco o sustento jurídico de la adición al precio realmente pagado o pagar, las pruebas obtenidas que lo motivan y el análisis de la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora, que asociada al marco normativo en materia de valoración aduanera, le permite a la Autoridad Aduanera determinar el correcto valor en aduana de las mercancías y con ello la determinación de un adeudo tributario aduanero que debió pagar la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** al momento de la nacionalización de las mercancías, lo anterior de conformidad con los términos regulados por el artículo 187 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

3.1 SOBRE LA NORMATIVA ADUANERA RELACIONADA CON EL VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS:

El Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC dispone lo siguiente sobre los artículos 1 y 8:

Artículo 1 Valor de Transacción:

El Acuerdo de Valoración establece en su introducción que:

“El "valor de transacción", tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo”.

Y de conformidad con lo establecido en el Acuerdo de Valoración de la OMC en su artículo 1, establece que:

“El Valor en Aduanas 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 la exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”.

Siendo que específicamente con la investigación realizada a la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, los ajustes que se adicionarán al precio realmente pagado o pagar corresponden al pago de Cánones y Derechos de Licencia según lo regulado en el artículo 8.1.c. del citado Acuerdo.



Complementario al artículo 1, el Acuerdo de Valoración de la OMC, en su Nota al artículo 1, párrafo 1, en relación al precio realmente pagado o por pagar, establece que:

“El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste”, establece además que ***“El pago puede hacerse de manera directa o indirecta”***.

Por otra parte, también el Acuerdo de Valoración de la OMC, en la Nota al artículo 1, párrafo 4, establece que ***“El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas”***.

Además, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, establece: ***“Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: ...”*** y cita tres grupos de elementos que se pueden adicionar al precio realmente pagado o por pagar, siendo uno de ellos el que es objeto del presente informe, sea el regulado en el párrafo 8.1.c de ese artículo, según se detalla textualmente en lo que corresponde:

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

De acuerdo a lo establecido en la norma citada, hay 3 factores fundamentales para que los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia se adicionen al precio realmente pagado o por pagar, según se explican:

- (a) El canon o derecho de licencia esté relacionado con las mercancías importadas objeto de valoración.
- (b) El pago del canon o derecho de licencia constituya una condición de venta de las mercancías objeto de valoración.
- (c) El monto del canon o derecho de licencia no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración.

El artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC complementa en su ítem 8.3 lo siguiente:



“Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Sobre este tema, de conformidad con el anexo N° 2 de la circular ONVVA-002-2008 del 8 de julio de 2008, *“los cánones o derechos de licencia son considerados para efectos aduaneros como un pago realizado o por realizar por el comprador al vendedor o a un tercero para adquirir o usar derechos protegidos y pueden comprender, entre otros conceptos, los pagos relativos a marcas de fábrica o de comercio, patentes, derechos de autor, utilización de procedimientos patentados para la fabricación de mercancías y asistencia técnica”.*

Una vez que se tiene claro el marco normativo que sustenta la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, se procede a sustentar y a demostrar la relación entre la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora con dicho marco normativo que permite realizar el ajuste al precio realmente pagado o pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Dicho análisis se fundamenta de igual forma en el apartado “Análisis de la existencia de las tres condiciones que establece el artículo 8.1.c. del Acuerdo de Valoración de la OMC”.

Además debe tomarse en cuenta dentro de esta fundamentación el principio de realidad económica establecido en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que como lo señala Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución RES: 000290-F-S1-2009 las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve: *“(…) que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo.”* (Ver sentencia no. 825 de las 8 horas 45 minutos del 27 de octubre de 2006).” (Resaltado no corresponde con el original).

De acuerdo con el párrafo anterior, como lo indica y reitera la citada Sala: *“Existe reiterada jurisprudencia de esta Sala, relativa a este principio, considerado como una máxima interpretativa para la Administración, que le permite prescindir de las formas jurídicas, para entrar a conocer la realidad de*



la empresa, todo con el objeto de fijar los tributos de forma apegada a esa realidad.” (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución RES: 000290-F-S1-2009 las diez horas treinta minutos del veinte de marzo de dos mil nueve.)

3.2 INFORMACIÓN APORTADA POR LA EMPRESA IMPORTADORA:

Con fundamento en la normativa de valoración citada, en relación con la revisión y análisis del Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial, así como de la documentación contable aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**; y considerando los resultados obtenidos del análisis de la información contable realizada a la empresa importadora (la cual fue detallada en el Ítem V de éste estudio) (Ver folio 1091 Tomo 08 “Hoja de Trabajo Henkel” del expediente ONVVA-14-2020), se comprobó con sustento en el Acuerdo y/o Acuerdo y los registros contables que se cumplen los tres factores fundamentales para adicionar los cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado, según se explica a continuación:

3.2.1 EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (ROYALTIES O REGALÍAS), ESTÁ RELACIONADO CON LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS OBJETO DE VALORACIÓN:

El contenido del Acuerdo denominado “**ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, suscrito entre las empresas **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y Henkel AG & Co. KGaA., se comprobó que en compensación por usar una licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios específicas en “Anexo 1” en el Territorio, la empresa licenciataria **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, debe cumplir con la duración y las condiciones establecidas en el Acuerdo, además debe pagar a la empresa Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante), “...una regalía sobre el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.” (Ver Artículo 3, punto 1 del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).

El Acuerdo suscrito entre la empresa Licenciante y la empresa Licenciataria es bastante claro respecto a las obligaciones de las partes que suscriben el Acuerdo, el cual establece que la empresa Licenciataria no podrá utilizar de



ninguna forma las Marcas relacionadas con la mercancía importada sin el pago del respectivo monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía); demostrando que las mercancías importadas identificadas con las Marcas comercializadas en el marco del Acuerdo que suscrito entre las empresas Henkel AG & Co. KGaA (Licenciante) y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** (Licenciataria), las mercancías importadas en estudio tienen identidad propia que las identifica y las individualiza del resto de las mercancías importadas, pagando el Licenciatario al Licenciante por ese valor agregado un canon y derecho de licencia (regalía) que para efectos del Acuerdo se le denomina **“REGALIAS”**.

Además la empresa Licenciante y la Licenciataria establecieron como una obligación a la empresa importadora (Licenciataria) el que se utilizará las *“Ventas Externas Netas”* como base para determinar el monto por concepto de cánones y derecho de licencia que la empresa importadora está obligada a pagar a la empresa Licenciante, entendiendo como *“Ventas Externas Netas”* según el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E Industrial”** *“...se refiere a la Ventas a Terceros al precio de venta bruto menos el importe de los descuentos o rebajas, menos los créditos o reembolsos por productos defectuosos o devueltos, libres de cargos adicionales que se muestran por separado en la factura y libres de todos los aranceles o impuestos”* (Ver folio 508 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020), por consiguiente es evidente que se cumple la relación existente entre el canon y derecho de licencia que se paga y las marcas adscritas a las mercancías importadas en estudio, dado que los productos que se venden se encuentran protegidos en el Acuerdo que suscribió respecto al uso de los *“Derechos de Henkel”*, con lo cual las empresa Licenciante busca proteger su propiedad intelectual e industrial.

Del estudio de la información contable llevada a cabo con la documentación e información aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, se comprobó y confirmó que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías), dicha información contable está estrechamente relacionada con lo indicado en el artículo § 3 **“PAGO DE REGALIAS”** en los puntos del 1 al 5 del Acuerdos respecto a la obligación del cálculo y pago del canon y derecho de licencia (regalía) para poder utilizar los *“Derechos de Henkel”* y la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el Anexo 1 en el territorio (Ver folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020).



Por consiguiente, determina la Autoridad Aduanera que este punto está acorde con lo que exige el Acuerdo de Valoración de la OMC y con lo que amplía el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 de denominado “Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General” en el que se establece que “...*Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías*”.

Concluye por tanto la Autoridad Aduanera, que a través de la relación contractual, los documentos e información contable aportados durante el proceso de la actuación fiscalizadora, que las mercancías importadas objeto de estudio, tienen adscritas las marcas comerciales protegidas según lo que establece el Acuerdo supra citado, donde la empresa Licenciataria debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) a la empresa Licenciante, el cual calcula la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, sobre las “*Ventas Externas Netas*”; de manera que como se indicó anteriormente se evidencia el cumplimiento de la relación que existe entre el canon y derecho de licencia que se paga y las mercancías en estudio que fueron importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el periodo estudio.

3.2.2 EL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA, CONSTITUYEN UNA CONDICIÓN DE VENTA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS OBJETO DE VALORACIÓN POR LO SIGUIENTE:

En concordancia con el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, la Circular ONVVA-002-2008 de fecha 08 de julio de 2008 establece que: “(*...*) *el pago de un canon o derecho de licencia es considerado como “condición de la venta” cuando la condición la exige el vendedor y por ende las mercancías importadas no pueden ser adquiridas sin el canon o el derecho de licencia incluido en el precio de venta de la mercancía o el compromiso que adquiere el comprador de pagarle al proveedor o a un tercero un monto previamente establecido en concepto de canon o derecho de licencia (...)*”; siendo en este caso específico que la obligación del pago por concepto de cánones y derechos de licencia fue adquirida por la empresa importadora a través del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD**



INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, según lo estipulado en el artículo 3 “ PAGO DE REGALÍAS” en el punto 1 se indica:

“En contraprestación por la concesión de la licencia descrita en el 2, la LICENCITARIA le pagará a HENKEL una regalía sobre el total de las ventas Externas Netas de la LICENCITARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.”. (Ver folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020)

Lo anterior se comprobó mediante los registros contables aportados por la empresa objeto de revisión, para lo cual se revisó y analizó la siguiente información:

- Asientos Contables por concepto de Cánones y Derechos de Licencia 2017 (Ver folios 158 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 del expediente ONVVA-14-2020).
- Histórico de movimientos de las cuentas relacionadas a los Cánones y Derechos de Licencia. (Ver folios 166 del Tomo 02 del expediente ONVVA-14-2020).
- Relación de los pagos efectuados a la empresa Henkel AG Co KGaA en virtud de los montos pagados por concepto de Cánones y Derechos de Licencia para el año 2017. (Ver folios 165 al 166 del Tomo 02 de expediente ONVVA-14-2020).

Donde la empresa importadora debe realizar el pago de dicho canon y derecho de licencia a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, que, según los estudios realizados en el Registro Nacional de la Propiedad, es la empresa propietaria de los derechos de propiedad intelectual de las marcas que están relacionadas a las mercancías importadas en estudio (Ver folios 608 al 633 Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020).

Además, como criterio orientador sobre el tema de cánones y derechos de licencia, es importante considerar lo indicado por el Comité Técnico de Valoración de la OMC en el comentario 25.1 denominado “**Cánones y Derechos de Licencia Abonados a Terceros – Comentario General**”, al señalar que:

“ 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



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 Acuerdo de venta y el acuerdo de canon o de licencia”.

En razón de lo que establece el Acuerdo de Valoración de la OMC y considerando lo indicado por el criterio supra citado del Comité, la Autoridad Aduanera determina que efectivamente de no realizarse los pagos respectivos por el derecho a utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el Territorio, como claramente se estipula el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”** en el artículo 511 que se refiere al “PLAZO, RECISIÓN” en los puntos 1 y 2 que se describen a continuación:

El punto 1 del Acuerdo “denominado **ACUERDO PARA LA LICENCIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL**”, establece que:

“En el presente Acuerdo entrará en vigor a partir del 1ro de enero del 2009. Dicho plazo tendrá una duración indefinida, a menos que sea rescindido por cualquiera de las partes con tres (3) meses de antelación por escrito al final de un año calendario. Cada parte podrá rescindir este Acuerdo con efecto inmediato, si la otra parte no cumple con cualquier disposición relevante del mismo, siempre que dicho fallo continúe por más de treinta (30) días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento. HENKEL podrá rescindir el presente Acuerdo con efecto inmediato en caso de que HENKEL, directa o indirectamente, no posea más la mayoría de las acciones de la LICENCIATARIA”.

En el punto 2, del artículo 11 del Acuerdo se establece que:

“Al rescindir este Acuerdo, todos los derechos de la LICENCIATARIA en virtud del presente Acuerdo finalizarán automáticamente y la LICENCIATARIA no hará uso de los Derechos de Henkel y de la Información y Tecnología privilegiadas. La LICENCIATARIA le devolverá a HENKEL todos los documentos que



contengan Información Confidencial, independientemente de si dichos documentos fueron recibidos de HENKEL o producidos por o para la LICENCITARIA". (Ver folio 512 del Tomo 04 de expediente ONVVA-14-2020).

Es decir tomando en cuenta lo anterior, si la razón de ser del Acuerdo denominado **"ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL"**, es el otorgamiento de una licencia para utilizar los "Derechos de HENKEL", además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1 en el territorio, donde la empresa importadora debe pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), según lo que indica el artículo § 3 "PAGOS DE REGALIAS" en el punto 1, citado anteriormente; se vuelve contundente para la Autoridad Aduanera que el hecho de que la empresa importadora no realice dichos pagos por concepto de cánones y derechos de licencia, dicha acción constituye un incumplimiento sustancial del Acuerdo, toda vez que este incumplimiento o fallo no sea subsanado y continúe por más de 30 días después de que la parte infractora haya recibido una notificación por escrito de la otra parte solicitando la reparación de tal incumplimiento, la empresa "HENKEL" podrá rescindir el Acuerdo, donde al rescindirse ese Acuerdo, todos los derechos de la LICENCITARIA en virtud del Acuerdo finalizaran automáticamente y la LICENCITARIA no podrá hacer uso de los "Derechos de HENKEL" y de la Información y Tecnología privilegiadas.

Asimismo, en el Acuerdo denominado **"ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL"**, se establecen otros apartados que evidencian que las mercancías importadas por la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciatario), están sujetas a pago de un canon y derecho de licencia (regalía) como condición de venta establecida por el Licenciante Henkel AG & Co. KGaA, a la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciatario), los cuales se describen a continuación:

- § 4 del Acuerdo denominado "Informes de Regalías y Auditorías".
- § 6 del Acuerdo denominado "Propiedad e Infracción de los Derechos de Henkel e Información Tecnologías Privilegiadas.
- § 7 del Acuerdo denominado "Mejoras".
- § 8 del Acuerdo denominado "Control de Calidad".
- § 9 del Acuerdo denominado "Confidencialidad".
- § 11 del Acuerdo denominado "Plazo, Terminación".

(Ver folios del 509 al 512 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020)



Conforme a los artículos y apartados citados del Acuerdo denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, el cual establece que la empresa Licenciante Henkel AG & Co. KGaA, le otorga a la empresa Licenciataria HENKEL COSTA RICA LIMITADA, una licencia para utilizar los “Derechos de HENKEL”, además de su tecnología e información para las unidades negocios especificadas en “Anexo 1” en el Territorio; y que para su utilización está en la obligación de realizar un pago por concepto de canon y derecho de licencia (regalía) por adquisición, importación y reventa de las mismas en el territorio calculado sobre las ventas externas netas (según Acuerdo de Licencia). De igual forma la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA, está obligada para utilizar la licencia otorgada, a respetar todas las disposiciones establecidas en el Acuerdo por la empresa Henkel AG & Co. KGaA y cualquier uso no autorizado de los “Derechos de HENKEL” por parte del Licenciatario constituirá una infracción a los derechos del Licenciante. Lo anterior evidencia no solo un condicionamiento para la adquisición, importación y venta de las mercancías importadas, sino también una relación directa del pago del canon y derecho de licencia (regalía) con las mercancías importadas, al estar expresamente establecido en el Acuerdo que no se pueden adquirir las mercancías si no es con lo establecido en los “Derechos de HENKEL” dentro de los cuales están marcas y tipos de bienes especificados por HENKEL, donde en caso de que no se cumplan las condiciones establecidas en el Acuerdo la empresa Licenciante puede dar por terminado el Acuerdo según lo establecido en el artículo § 11 denominado “PLAZO, RESCISIÓN”.

3.2.3 VERIFICACIÓN QUE EL CANON NO FORMA PARTE DEL PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR:

La Autoridad Aduanera determinó de la documentación e información contable aportada por la empresa importadora, que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia que ésta realizó a la empresa Henkel AG & Co KGaA, se registró contablemente en la “**Royalties**” número **465140** por concepto de pago de cánones y derechos de licencia (Regalía) y se calculan dichos pagos sobre “... *el total de las Ventas Externas Netas de la LICENCIATARIA en la cantidad especificada en el Anexo 1 de este Acuerdo, la tarifa dependerá de la unidad a la que se refieren los productos.*” (Ver folio del 58 al 163 Tomo 02 y folios del 885 al 889 del Tomo 07 y folio 509 del Tomo 04 del Expediente ONVVA-14-2020).



El pago de dichos cánones y derechos de licencia (regalías) se evidencia en la documentación aportada por la empresa importadora objeto de revisión, mediante los siguientes documentos:

- Respuesta a solicitud de información del oficio ONVVA-DCP-AI-037-2018 en los documentos Anexo 2 y Anexo 3 (ver folios del 157 al 166 del Tomo 02 del Expediente ONVVA-14-2020) y Documentos 8 y 17 (Ver folios del 283 al 483 del Tomo 03 al 04 del Expediente ONVVA-14-2020)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-033-2018, (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05 del Expediente ONVVA-14-2020)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-089-2018, (Ver folios del 657 al 802 del Tomo 05 al 06 del Expediente ONVVA-14-2020)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-121-2018, (Ver folios del 880 al 891 del Tomo 07 del Expediente ONVVA-14-2020)
- Respuesta a la solicitud del oficio ONVVA-DCP-AI-029-2019, (Ver folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 del Expediente ONVVA-14-2020)

De lo anterior se comprueba, que la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** realizó el pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**, por la adquisición, importación y reventa de las mercancías importadas en el Territorio, por lo tanto, los mismos no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado en las DUAs en estudio. En otras palabras, esta Autoridad Aduanera demostró en la investigación a nivel contable que el pago del canon y derecho de licencia (regalía) al Licenciante, propietario de los “Derechos de HENKEL” (incluidas las marcas), además de la Información y Tecnología privilegiadas para las unidades de negocio especificadas en el ANEXO 1, se registra contablemente en una cuenta separada, diferente a la que registra la compra de las mercancías importadas (Ver folios 132 al 134 del Tomo 01 Expediente ONVVA-14-2020).

Consecuentemente este mecanismo de cálculo y pago a la empresa Licenciante y al vendedor de las mercancías; así como el registro contable de ambos rubros por separado, evidencian que este elemento no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar declarado inicialmente ante la Autoridad Aduanera en las declaraciones aduaneras de importación que son objeto del presente estudio.

Por otra parte, otro de los elementos que demuestran que el pago por concepto de cánones y derechos de licencia no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar, es que estos no fueron declarados en cada una de las



Declaraciones de Valor (documento físico) adjunto a cada declaración aduanera de importación del periodo en estudio. Ver folios 822 al 829 del tomo 06 y del folio 892 al 917 del Tomo 07 (ONVVA-DCP-NAE-08-2018, ONVVA-DCP-NAE-09-2018, ONVVA-DCP-NAE-10-2018 y ONVVA-DCP-NAE-24-2018 “Pruebas: Verificación de la firma del representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA en la declaración del valor y la declaración del pago de cánones y derechos de licencia” del expediente ONVVA-14-2020).

En razón de todo el análisis anterior, se tiene clara la motivación y se demuestra que existen elementos de hecho y derecho, conforme a la realidad económica, comercial, financiera, contractual y contable de la empresa importadora, para realizar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar para determinar el Valor en Aduana de las mercancías en estudio. Siendo que además es necesario dar a conocer que existe un momento oportuno en el cual el declarante está en la obligación de declarar que efectivamente paga un monto por dicho concepto como se explica en el siguiente punto.

3.3 MOMENTO EN EL QUE EL IMPORTADOR DEBE DECLARAR QUE ESTÁ OBLIGADO A PAGAR CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA:

En este punto, es importante destacar en primera instancia, que teniendo en cuenta el marco normativo aduanero existente, le corresponde al importador y su representante (declarante o sujeto pasivo) estar al tanto de dicha normativa, de manera tal que en el momento en que se desempeñe en actuaciones tales como el despacho aduanero, su responsabilidad será la de verter en sus acciones los conocimientos requeridos (legales y técnicos) para su correcto cumplimiento, tales como: la correcta clasificación arancelaria, el origen de las mercancías, aplicación de las notas técnicas, la determinación del valor en aduana como base para la fijación del adeudo tributario y así en todos aquellos datos que deban declararse, tanto los físicos como los transmitidos a través de los sistemas informatizados oficiales del Servicio Nacional de Aduanas. Todo lo anterior con la conciencia de que la declaración aduanera se realiza bajo fe de juramento, aunado a que en el despacho aduanero algunas declaraciones bajo fe de juramento son exclusivas de su mandante, como por ejemplo la firma de la factura y lo declarado en el formulario de Valor en Aduana.

En esta línea, el Tribunal Aduanero Nacional, mediante sentencia N°095-2016 del diez de marzo de dos mil dieciséis, señaló:



“El Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, regula en los artículos 26 y 27 de tema de la Declaración del Valor en Aduana, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 26. En la importación de mercancías, se deberá presentar la Declaración de Valor. Que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario e instructivo de llenado que aparecen como anexo del presente Reglamento.

Artículo 27. La Declaración del Valor será firmada bajo Fe de Juramento únicamente por el importador cuando se trate de personas naturales; o por quien ostente la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Quien la firme será responsable de la exactitud de los datos que se consignan en la misma, de la autenticidad de los documentos que la respaldan, de suministrar cualquier información y documentación necesaria para verificar la correcta declaración y determinación del valor en aduana.

La presentación y la validación de la Declaración del Valor, podrá efectuarse por medios electrónicos, magnéticos, magnéticos-ópticos, ópticos o por cualquier otro que el Servicio Aduanero establezca.”

Por su parte, la Ley General de Aduanas, en los artículos 263 y 264, retoma el tema de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías y la responsabilidad por los datos consignados en el citado documento:

“Artículo 263.- Declaración del valor en aduana de las mercancías. Para los efectos de la aplicación del presente título, la importación de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduana de las mercancías. La Dirección General de Aduanas, mediante reglamento, determinará los casos de las importaciones de mercancías que se eximan de este requisito.

Artículo 264. —Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador. El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado. La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera.



*(Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003)
(resaltado no es del original)*

Debe tenerse presente que la declaración en aduanas (DUA) es autodeterminada, le corresponde al importador con su representante aduanero, determinar la obligación tributaria aduanera, entre ellos determinar el valor aduanero y aportar toda la información que permita corroborar a las autoridades aduaneras lo declarado. El artículo 86 de la Ley General de Aduanas dispone "...la declaración se expresa, libre y voluntariamente, el régimen al cual serán sometidas las mercancías, además se aceptan las obligaciones que el régimen impone...", entre ellas suministrar "...la información y datos necesarios para determinar la obligación tributaria aduanera, especialmente respecto de la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, el valor aduanero de las mercancías...". Implica esto, que las normas asientan la responsabilidad del representante legal de la empresa por la exactitud de los datos consignados en la Declaración de Valor en Aduana, suministrar la información y/o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. La declaración de valor en aduanas de las mercancías forma parte de los documentos de respaldo de la declaración aduanera de importación.

El artículo 319 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, regula la obligación de adjuntar la declaración de valor al momento de presentarse o transmitirse la declaración aduanera de importación, en lo pertinente al caso regula:

*"Artículo 319. —**Documentos sobre el valor aduanero y el origen de las mercancías.** La importación definitiva de mercancías deberá estar amparada en una declaración de valor en aduanas de las mercancías, con las siguientes excepciones...*

La declaración del valor en aduanas de las mercancías contendrá la información que disponga la Dirección General mediante resolución de alcance general. La declaración del valor en aduanas será de libre impresión por los interesados y deberá ser firmada por el importador.

El documento impreso firmado por el importador deberá ser conservado con el resto de documentos de soporte de la declaración, por el plazo que establece la legislación aduanera o especial y por quien resulte obligado a su conservación de acuerdo al régimen o modalidad aduaneros. La información de la declaración del valor, será transmitida electrónicamente con la declaración aduanera..."

La Dirección General de Aduanas, mediante CIRCULAR ONVVA-009-2007 de 08 de agosto de 2007, estableció la obligatoriedad de presentar el formulario de la Declaración del Valor en Aduana en el trámite de importación de mercancías, emitiendo un instructivo para el llenado con la finalidad de



“...orientar al importador o declarante, sobre la información que deberá consignar en cada casilla de la Declaración del Valor en Aduana de las Mercancías Importadas referente a los elementos de hecho que amparan la transacción y los documentos que la soportan, con el propósito de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas...”. En su momento y por razones administrativas, la Dirección General suprimió la obligación de transmitir la imagen de la Declaración de Valor, pero se mantuvo la obligación de llenarla, firmarla y custodiarla por el plazo de ley manteniéndola a disposición de la autoridad aduanera.

El instructivo con relación a la casilla 29 de la Declaración de Valor, referente a la existencia de pago por canon, aclara al declarante:

“Casilla No.29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente. Indicar si además del precio pagado o por pagar por las mercancías, el importador está sujeto al pago de cánones y derechos de licencia, bien al proveedor o a una tercera persona. Entendiéndose como cánones y derechos de licencias, los pagos que se hacen generalmente bajo la denominación de regalías o royalties, correspondientes a marcas, derechos de autor, patentes, licencias, etc., siempre que se efectúen como condición de venta y estén relacionados con las mercancías importadas.”.

Se evidencia de las regulaciones citadas, la amplitud, esfuerzo y facilidades brindadas por la Administración Aduanera, para que el importador y su agente aduanero, presenten una declaración aduanera de importación con todos los documentos necesarios y con la información correcta. Toda la normativa citada fue publicitada y comunicada a la comunidad nacional y en particular a los operadores de comercio, los que no pueden aducir desconocimiento o ignorancia de su existencia.

A pesar de lo anterior, al revisar la documental original de respaldo de los DUAS de importación objeto de fiscalización y específicamente al examinar las 4 declaraciones del valor en aduana originales, que corren de folio 01 a 1519, tomos I a V anejos al expediente administrativo, se comprueba la consumación de una falsa declaración del importador al momento de completar la declaración del valor aduanero. Se puede advertir con absoluta claridad, que en el apartado II de la Declaración de Valor, relacionado con las Condiciones de la Transacción, en la casilla 29, se consulta al declarante: “29. Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...”, que se visualiza a modo de ejemplo con la siguiente imagen:



Se dispone de dos casillas para la correcta declaración, con espacio para marcar con “X” la respuesta, siendo que en todos los casos se estampó en la casilla del “NO”, manifestando evidentemente una información incorrecta, falseando la declaración brindada bajo la fe de juramento, que le permitía obviar el pago de los tributos correspondientes, afectando de esta forma la correcta percepción de los impuestos, no suministrando la información o los documentos necesarios para comprobar la correcta determinación del valor en aduana.

*El representante legal de la empresa importadora, a pesar de tener pleno conocimiento y dominio de la relación comercial con las empresas Concedentes de la Licencia, estando al tanto que tenía la obligación legal contractual de pagar una regalía de conformidad con el **Artículo 6.1 del Anexo 1 del Acuerdo de Licencia**, lo que implicaba un ajuste en el valor aduanero declarado de conformidad con la legislación ut supra citada, declaró que no tenía obligación de realizar pagos por cánones o derechos de licencia*

*Teniendo los representantes de la empresa importadora XXX., dos Acuerdos suscritos donde se les autoriza a explotar una licencia y marca de las empresas Concedentes de la Licencia, con pleno conocimiento de que a cambio del uso de la marca debían pagar un canon y noción precisa de los porcentajes que estaban obligados a retribuir a las empresas Concedentes, la forma y el período o plazo dentro del que estaba obligada a realizar las transferencias o pagos, no se justifica desde ningún punto de vista, que el representante legal que rúbrica la declaración de valor por la empresa importadora al momento de completar y presentar la declaración de valor bajo la fe de decir la verdad sobre los hechos o asuntos que se le consultan, **declarara que no estaba sujeto al pago de canon o derecho alguno.** Esta es una responsabilidad imputable única y exclusivamente al representante legal de la empresa quién debe responder por la falsedad en que incurre, por afectar de manera directa el control aduanero y la correcta percepción de los tributos en la importación de mercancías.*

Es necesario destacar que por el ejercicio de las facultades de control posterior, la autoridad aduanera determina la existencia de un adeudo tributario, es precisamente en el desarrollo de la acción fiscalizadora al analizar la información contable de la empresa importadora y el estudio de los Acuerdos de Licencia ya citados, que la autoridad aduanera comprueba la obligación de



pagar un canon a las empresas Concedentes por las mercancías importadas durante el período objeto de estudio (importaciones año 2011), comprobando que los datos consignados en la Declaración de Valoración bajo la fe de juramento no son "... verdaderos y exactos...", como lo estipula el formulario, por lo que a contrario sensu, se convierte en una información falsa e inexacta, porque se declaró que no existía "... cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...", mismo que debía considerarse para establecer el valor aduanero en aduanas a efecto de ingresar al fisco los tributos que correspondían, pero que tampoco se hizo, por lo que el procedimiento ordinario desarrollado por la Dirección General tiene como objetivo recuperar los impuestos dejados de cancelar por la empresa recurrente. Debe agregarse que al pie de la declaración de valor en aduanas (al final del formulario), donde se consigna la fecha y lugar donde se emite, nombre del representante legal o importador, firma, se consigna la siguiente leyenda: "Declaro la fe de juramento que los datos consignados en la presente declaración, son verdaderos y exactos, así como la autenticidad de la documentación en que se sustenta, quedando sujeto a las sanciones establecidas en la Normativa correspondiente". Seguido a la nota incorporada en la declaración de valor, consta el nombre del representante legal o importador y la firma correspondiente, que se visualiza a modo de ejemplo de la siguiente manera (...)"

3.3.1 VERIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL PAGO POR CONCEPTO DE PAGO EN LA DECLARACIÓN DE VALOR ADUANERO POR PARTE DE LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA S.A, CÉDULA JURÍDICA CÉDULA JURÍDICA 3-101- 006303:

Para el caso que nos ocupa, la Autoridad Aduanera solicitó a la Agencia de Aduanas Grupo TLA Sociedad Anónima, mediante oficio ONVVA-DCP-AI-101-2018, de fecha 16 de agosto de 2018, los documentos originales que amparan las importaciones de la empresa Henkel Costa Rica Limitada para el periodo 2017 (Ver folios 652 al 654 Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020); las cuales fueron remitidas por la Agencia de Aduanas mediante nota sin número y de fecha 19 de setiembre del 2018 (Ver folios 820 al 821 Tomo 06 del expediente ONVVA-14-2020); una vez que fueron revisadas y analizadas las Declaraciones de Valor Aduanero adjuntas a los respectivos 17 DUAS, la Autoridad Aduanera determinó que la empresa importadora no declaró el pago de cánones y derechos de licencia por las mercancías importadas objeto de estudio (Ver folios 825 al 829 Tomo 06 del expediente ONVVA-14-2020 ONVVA-DCP-NAE-10-2018 "Prueba : Verificación de la firma del representante legal de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA en la



declaración del valor y la declaración del pago de cánones y derechos de licencia), donde se presume una aparente falsedad en la declaración que fue cometida por la empresa importadora al momento de completar la Declaración del Valor Aduanero.

Sobre este aspecto citado anteriormente, es clara la legislación nacional y el documento que debe llenar el importador que corresponde a la Declaración de Valor Aduanero, en la cual en el apartado II, en los aspectos relacionados con las Condiciones de la Transacción, en la casilla 29, se consulta al declarante: “29.Existen cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente...”, y para el presente caso la empresa importadora declaró que no pagaba cánones y derechos de licencia; siendo que la empresa importadora debió declarar que si paga cánones y derechos de licencia independientemente de que considere que dicho monto debe o no adicionarse al precio realmente pagado o por pagar; en especial cuando esta situación se la dio a conocer la Autoridad Aduanera tanto al importador HENKEL COSTA RICA LIMITADA como a la agencia de aduanas Grupo TLA Sociedad Anónima, en el año 2012 después de realizar una verificación de las importaciones del periodo del 01 de enero 2012 al 31 de diciembre del 2012 de la empresa importadora; la Autoridad Aduanera mediante el informe de resultados de la actuación fiscalizadora INF-ONVVA-DCP-AI-007-2013 de fecha 24 de diciembre de 2013 y la Audiencia de Resultados de la Actuación Fiscalizadora de conformidad con el Acta ONVVA-DCP-P.REG-003-2014 de fecha 20 de febrero de 2014, puso en conocimiento de dicha situación a los sujetos pasivos.

Lo anterior, a pesar de tener también el pleno conocimiento por parte de la empresa HENKEL COSTA RICA LIMITADA y de la agencia de Aduanas Grupo TLA Sociedad Anónima, de la existencia de un Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial como consta en el folio 509 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020, el cual regula la situación contractual y les indica la obligación a pagar un monto por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía), de conformidad con lo dispuesto en el S 3 “Pago de Regalías” en los puntos 1 y 2 de dichos Acuerdo y/o Acuerdo.

Por otro lado, sobre este tema, en cuanto a la responsabilidad y solidaridad del agente en materia de valoración aduanera se puede mencionar la sentencia número 67-2016 del Tribunal Aduanero Nacional en la cual se indica:

“Para disipar cualquier duda sobre la responsabilidad del agente aduanero en cuanto al el elemento valor en la declaración aduanera, el legislador en el año 2003, reformo el artículo 264 y estableció:

Expediente: ONVVA-16-2020



Artículo 264.-Responsabilidad por los datos de la declaración del valor aduanero en aduana de las mercancías. La declaración de valor en aduana de las mercancías será firmada bajo fe de juramento por el importador, quien, además, será el responsable de la exactitud de los elementos que figuren en ella, de la autenticidad de los documentos que apoyen esos elementos y de suministrar la información o los documentos necesarios para verificar la determinación correcta del valor en aduana. Esta declaración solo podrá ser firmada por quien ostente la representación legal de la persona jurídica y, si se trata de personas físicas, por el mismo importador.

*El valor declarado en aduana será siempre autodeterminado por el declarante. **El agente aduanero responderá como responsable solidario por el valor aduanero declarado.***

La declaración del valor en aduana de las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, por los medios que autorice la autoridad aduanera...” (resaltado y subrayado no es del original) (Así adicionado por el artículo 1° de la ley N° 8013 del 18 de agosto del 2000) (Así reformado por el artículo 1° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003).

Y es precisamente en la condición de responsable solidario que la Administración inicia el procedimiento ordinario en contra del agente aduanero. Bajo tales premisas, no requiere la autoridad aduanera demostrar la existencia de una relación comercial del agente de aduanas “...con el importador y de pertenencia de las mercancías...”, aclarando que el responsable tributario no tiene que soportar de su peculio el pago de los tributos, en el tanto la misma legislación nacional establece en el artículo 39 la figura de la subrogación, lo que le permite sustituir a la administración y ejercer el cobro al sujeto pasivo para resarcirse de los dineros pagados (...).”

En razón de este apartado la conclusión a la que llega esta Autoridad Aduanera es que existen todos los elementos, hechos, pruebas, sustento técnico y jurídico para realizar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado, los cuales no declaró la empresa importadora al momento de la nacionalización de las mercancías.

ADICIÓN AL PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR (VALOR EN ADUANA DECLARADO DEL PAGO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA (REGALÍAS), QUE REALIZA LA EMPRESA IMPORTADORA HENKEL COSTA RICA LIMITADA A LA EMPRESA HENKEL AG & CO. Kga

De la revisión y análisis de la documentación contable aportada por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** se extrae que la empresa objeto



de revisión, indicó por escrito mediante su representante legal Stewart Chan Sibaja por medio de una nota sin número de fecha 09 de mayo del 2019 como respuesta al oficio ONVVA-DCP-AI-037-2019 en el punto 12 (Ver folios del 124 al 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020) en el cual se indica lo siguiente:

“(...) El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

Por lo anteriormente expuesto, conforme a la respuesta brindada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, de no tener forma de como asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada, se procede a establecer el **procedimiento para calcular el** porcentaje de distribución proporcional de canon a adicionar al precio realmente pagado o pagar declarado (**alícuota**) para efectos de determinar cuál es el porcentaje o proporción que corresponde adicionar por concepto de cánones y derechos de licencia (regalía) a cada línea de mercancía importada y vendida, para así determinar el monto adeudado al Estado.

Es así como, de conformidad con la fundamentación y motivación expuesta anteriormente, y lo estipulado en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, la Autoridad Aduanera procede a adicionar el pago de cánones y derechos de licencia (regalías) pagadas a la empresa **Henkel AG & Co. KGaA**. (Licenciante), por la adquisición, importación y reventa de las mercancías importadas de las marcas TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER



BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK , LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX, mismas que están asociadas a los “Derechos de HENKEL”, al precio realmente pagado o por pagar declarado por las mercancías importadas objeto de valoración, de la empresa importadora HENKEL COSTA RICA LIMITADA.

Conforme a lo expuesto, en el Acuerdo de Licencia denominado “ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”, se establecen en el artículo 5 1, los porcentajes por unidad de Negocio para cada una de las marcas que ampara los “Derechos de HENKEL” en las mercancías importadas según, según se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 06
PORCENTAJE DE ROYALTIES POR UNIDAD DE NEGOCIO ENERO 2017 A DICIEMBRE 2017

Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
TECHNOMELT	Adhesivos Tecnología	7,0%
TECNOMELT	Adhesivos Tecnología	7,0%
TOBACOLL	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Adhesivos Consumo	5,5%
AQUENCE	Adhesivos Tecnología	7,0%
FESTER	Adhesivos Consumo	5,5%
LOCTITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
PATTEX	Adhesivos Consumo	5,5%
SISTA	Adhesivos Consumo	5,5%
PRITT	Adhesivos Consumo	5,5%
TANGIT	Adhesivos Consumo	5,5%
BONDERITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Adhesivos Tecnología	7,0%
XTREME	Cosmética	5,5%
CATALIZADOR	Adhesivos Tecnología	7,0%
SYOSS	Cosmética	5,5%
GLATT	Cosmética	5,5%
IGVIT	Cosmética	5,5%
IG BRILL	Cosmética	5,5%
IGORA	Cosmética	5,5%
MEN EXPRESS	Cosmética	5,5%



Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
PALCC	Cosmética	5,5%
PALLETE	Cosmética	5,5%
TEROSON	Adhesivos Tecnología	7,0%
IG	Cosmética	5,5%
PERT	Cosmética	5,5%
VITAL	Cosmética	5,5%
PATEX	Adhesivos Consumo	5,5%
METYLAN	Adhesivos Consumo	5,5%
LSB	Adhesivos Consumo	5,5%
LBS	Adhesivos Consumo	5,5%
SNS	Adhesivos Consumo	5,5%
PAL CC	Cosmética	5,5%
OXIGENTA	Cosmética	5,5%
MEN EXPRES	Cosmética	5,5%
Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
PALETTE TV	Cosmética	5,5%
FURIA	Adhesivos Consumo	5,5%
DIAL	Cosmética	5,5%
EQ	Cosmética	5,5%
BONDORITE	Adhesivos Tecnología	7,0%
ACRITON	Adhesivos Consumo	5,5%
IG BRI	Cosmética	5,5%
SIN MARCA	Adhesivos Tecnología	7,0%
IG VITAL	Cosmética	5,5%
KIT PALLETE	Cosmética	5,5%
PALETTE	Cosmética	5,5%
TECHNOMENT	Adhesivos Tecnología	7,0%
SIN MARCA	Adhesivos Consumo	5,5%
IG BLONDE	Cosmética	5,5%
OXIGENTE	Cosmética	5,5%
SM	Adhesivos Consumo	5,5%
OXI	Cosmética	5,5%
BAL CRE	Cosmética	5,5%
BAL AER	Cosmética	5,5%
SELLADOR	Adhesivos Tecnología	7,0%



Marca	Unidad de negocio	Porcentaje
BRILLANCE	Cosmética	5,5%
BAL AER CLINICAL	Cosmética	5,5%
COL SPECIALIST	Cosmética	5,5%
SUPER BONDER	Adhesivos Consumo	5,5%
COLOUR	Cosmética	5,5%
LSB PINCEL	Adhesivos Consumo	5,5%
PTX	Adhesivos Consumo	5,5%
TOBACOL	Adhesivos Tecnología	7,0%
V BLONDE	Cosmética	5,5%
PRITT TAK	Adhesivos Consumo	5,5%
LOCTITER	Adhesivos Tecnología	7,0%
PALETTE TC	Cosmética	5,5%
COLOUR SPC	Cosmética	5,5%
PATETX	Adhesivos Consumo	5,5%
SM	Detergentes	5,5%
SM	Adhesivos Tecnología	7,0%
HENKEL	Cosmética	5,5%

Fuente: Respuesta a solicitud de información número ONVVA-DCP-AI-147-2018
(Ver folios 978 al 984 y del folio 1001 al 1003 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020)

A continuación, se explica el procedimiento de cálculo del porcentaje de distribución proporcional del canon y derecho de licencia (regalía), el cual corresponde al porcentaje de canon y derecho de licencia (regalía) a adicionar al precio realmente pagado o pagar declarado (alícuota), conforme a la información aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**.

4.1 PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR LA ADICIÓN POR MEDIO DE UNA OPERACIÓN MATEMÁTICA DE DISTRIBUCIÓN PROPORCIONAL (PORCENTAJE DE CANON A ADICIONAR AL PRECIO REALMENTE PAGADO O PAGAR):

El procedimiento para determinar un porcentaje de distribución proporcional, que la Autoridad Aduanera utilizó para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar y así establecer el correcto valor en aduana de las mercancías importadas objeto de estudio, se basó en la realidad económica, comercial, financiera, contable y contractual de la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, lo



cual es concordante con el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece:

“Artículo 8.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la Ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de las cuantías de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas”.

En este sentido, la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** se ve materializada en la información contable, financiera y contractual que aportó a la Autoridad Aduanera en respuesta al requerimiento realizado por esta última, es decir, se establece como hecho probado que existen un Acuerdo de licencia denominado **“Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial”**, celebrado entre las empresas **Henkel AG &Co. KGaA (Licenciante)** y **HENKEL COSTA RICA LIMITADA (Licenciataria)**, respectivamente (Ver folios del 507 al 516 del Tomo 04 del expediente ONVVA-14-2020), en el cual se establece que la Licenciataria podrá utilizar los “Derechos de HENKEL” los cuales se definen como:

“(…) se refiere a todas las patentes, marcas registradas, derechos de autor, imagen de marca y todos los demás derechos de propiedad intelectual, registrados o no registrados, que (i) HENKEL posee en el Territorio o de los que será propietaria en el Territorio durante la vigencia de este Acuerdo, (...)”.

Para la utilización de este derecho la empresa Licenciataria debe realizar un pago por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) a la empresa Licenciante y según lo establecido en el artículo § 3 “PAGO DE REGALÍAS” en los puntos 1, 2 y 3 de dicho Acuerdo y/o Acuerdo.

En razón de que el cálculo que realizó la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, para pagar los respectivos montos por concepto de cánones y



derechos de licencia (regalías) a la empresa Henkel AG & Co. KGaA, se realizaron posterior a la importación, la Autoridad Aduanera solicitó a la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, mediante oficio ONVVA-DCP-AI-37-2018 de fecha 20 de abril de 2018, en el inciso 19 lo siguiente: *“Indique por escrito, si tiene forma de asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera (ya sea por descripción de mercancía, código o cualquier otro elemento), con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada para efectos de establecer cuál es el porcentaje o proporción que le correspondió pagar de canon a cada línea de mercancía importada y vendida”* (Ver folios del 119 al 123 Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

A la consulta anterior, la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** indicó mediante nota sin número de fecha 09 de mayo de 2019 lo siguiente en el punto 12:

“(…) El cálculo de licencias o regalías se hace un base al presupuesto de ventas anual, para sacar un importe promedio en EUR que se factura mensualmente en colones. La factura es expedida por Henkel Alemania cada mes y al terminar el año si se tiene mayor venta o menor venta se realiza el ajuste correspondiente con una Factura o una Nota de crédito para cubrir el saldo total de pago de regalías. El pago de cánones no se encuentra estrictamente relacionado con las mercancías, ya que el contrato con Henkel Alemania no solicita el pago por mercancía, si no por unidad de negocio, de manera que no hay un vínculo único ni exclusivo con los bienes importados.”. (Ver folio 125 del Tomo 01 del expediente ONVVA-14-2020).

De lo señalado por la empresa importadora, con la información y análisis que antecede a este punto, la Autoridad Aduanera logró desvirtuar lo indicado por la empresa para conocer la verdad real sobre sus operaciones comerciales asociadas al pago de cánones y derechos de licencia, determinando que no es certero lo manifestado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, respecto a que el monto pagado por concepto de cánones y derechos de licencia no está relacionado con las mercancías importadas, que no es condición de venta y por tanto no se encuentra incluido en el precio realmente pagado o por pagar. Es necesario también señalar que no solo la empresa importadora no aporta una asociación de las líneas de mercancías importadas y vendidas en el territorio sobre las cuales pagó un monto por concepto de cánones y derechos de licencia sino que el cálculo de los cánones y derechos de licencia realizados por la empresa importadora, documentados en los reportes que fueron aportados, se realizan de forma general o global, ya que como se puede ver en



la hojas de cálculo denominada “*Calculo Mensual del Pago de Cánones y Derechos de Licencia*” presentados por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** mediante nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05 del expediente ONVVA-14-2020) se indica el monto por concepto de los cánones y derechos de licencia, de forma general, por unidad de negocio y por mes, como se encuentran registrados en los asientos contables del pago por concepto de cánones y derechos de licencia, es decir tanto en los registros contables como en los auxiliares del cálculo de los cánones y derechos de licencia que realiza la empresa importadora, no se realizó una asociación estricta de cada línea de mercancía importada y declarada en cada Declaración Aduanera, con la venta interna de cada línea de esa mercancía importada.

Sobre este aspecto, se debe recalcar en primera instancia que el pago de cánones y derechos de licencia realizado por la empresa importadora a la empresa Licenciante, cumple con lo estipulado en artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC y en segundo lugar que el hecho de que el cálculo de los cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) se establezca sobre las “Ventas Externas Netas” en la cantidad especificada en el anexo 1 del Acuerdo, la tarifa a cancelar por concepto de cánones y derechos de licencia dependerá de la unidad a la que se refieran los productos y las marcas que correspondan a esa unidad de negocio, lo que no imposibilita a la Autoridad Aduanera a realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas por este concepto; además tampoco impide a la Autoridad Aduanera a realizar la adición al precio realmente pagado o por pagar el hecho de que la empresa no pueda asociar cada línea de mercancía importada y declarada en cada Declaración Aduanera, con la venta de cada línea de esa mercadería importada, para conocer por línea de factura el monto pagado del canon y derecho de licencia a ser adicionado, toda vez que dicho pago está relacionado con las mercancías, es una condición de venta de las mismas y no forma parte del precio realmente pagado o por pagar que fue declarado al momento de la importación, es decir el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, no exige como requisito sine qua non que se deba obtener esa asociación para proceder con la respectiva adición.

Por lo cual, considera la Autoridad Aduanera a través del estudio realizado, que se recabaron las pruebas suficientes que demuestran y generan la motivación técnica para realizar la respectiva adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, debiendo utilizar en razón de la realidad económica de la empresa importadora, un procedimiento matemático de distribución proporcional de los montos pagados por concepto



de cánones y derechos de licencia, aplicado en el mismo periodo de estudio de las mercancías importadas, esto por cuanto lo indicado en el Artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Artículo 12.- Convenio entre particulares. Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del fisco”.

De igual manera la Ley General de Aduanas establece en su artículo 252 bis respecto a los elementos adicionales que puede utilizar la Autoridad Aduanera para motivar decisiones sobre el valor en aduana, el cual indica:

“Artículo 252 bis. Elementos adicionales para motivar decisiones sobre el valor en aduanas.

(...) los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras, que consten en los expedientes o documentos que dichas autoridades lleven o tengan en su poder (...)”.

Ahora bien, dicho procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia pagados por la empresa importadora es una **operación aritmética** aplicada con el fin de determinar la proporción del monto del canon y derecho de licencia pagado, que se **adiciona** al precio realmente pagado o por pagar que fue declarado, para cada una de las líneas de las mercancías importadas. Dicha distribución matemática lo que hace es utilizar los montos por concepto de cánones y derechos de licencia, identificados en los cálculos de los cánones y derechos de licencia así como los registros contables de los pagos por este concepto que fueron realizados por la empresa importadora, que fueron cancelados a la empresa Licenciante por las “ventas externas netas” según lo establece el artículo § 3 “Pagos de Regalías” en los puntos 1,2 y 3 del Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**.

La aplicación del procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia que nace de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora, misma que está en línea con lo señalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la resolución 001365-F-S1-2013 del 9 de octubre del 2013, señala:

“(...) respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previstos en los preceptos 8 y 12 del CNP; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adaptadas por el contribuyente para desentrañar los



verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal. Así mismo, el Tribunal Constitucional consideró que la Administración Tributaria estaba facultada para reducir cualquier ficción legal, con base en esa normativa de realidad económica y determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes, rechazando categóricamente el que sea necesario que “una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador(...)”.

Por otra parte, la distribución matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, es congruente con lo indicado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la resolución 001365-F-S1-2013, del 9 de octubre del 2013, la cual rechaza categóricamente *“el que sea necesario que una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a un hecho generador (...)”.*

Así también, como lo indica la Sala Constitucional en el voto 4940-2012, en la cual se hace referencia a la utilización de criterios técnicos citando: *“como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. [...] En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado más apegado a la realidad sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico (...) no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria”.*

Adicionalmente la sentencia № 56-2019-V del Tribunal Contencioso Administrativo del II Circuito Judicial de San José de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre la distribución proporcional matemática que utiliza la Autoridad Aduanera para determinar la adición por concepto de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas señala:

“(...) De este modo, este Órgano decisor constata que la Administración concernida, contrario a lo indicado por el Tribunal aduanero, sí utilizó elementos objetivos, tanto para establecer la existencia de la obligación tributaria aduanera a través de un examen pormenorizado de los



requerimientos legales dispuestos por el ordenamiento para que ello ocurra; si no, además, para determinar el adeudo tributario. Sobre este último aspecto, la determinación del monto de la obligación tributaria, no son de recibo las apreciaciones del Tribunal Aduanero Nacional, reiteradas por la accionada, en el sentido de que para calcular la base imponible la Administración debió acudir a la normativa que "ostente una ecuación matemática" que regule dicho cálculo, que la Autoridad Aduanera no justificó la fórmula matemática utilizada y que no se basó en datos objetivos. Contrario a lo externado por ese Órgano Administrativo este Tribunal concluye que la conformación de la base imponible utilizada por la Administración sí tiene asidero en el ordenamiento jurídico, pues como se indicó anteriormente, el artículo 57 de la Ley General de Aduanas dispone que la base imponible de la obligación tributaria aduanera de los derechos arancelarios a la importación estará constituida por el valor en aduanas de las mercancías, según lo definen el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, esta Ley y la demás normativa nacional e internacional aplicable" y por su parte, el artículo 1 del Acuerdo de Valor en Aduanas de las Organización Mundial de Comercio (OMC), señala que el valor en aduanas de las mercancías será "el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y referido Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, estipula en su artículo 8, inciso c, que para calcular el impuesto, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas deberá añadirse los cánones o derechos de licencia que el importador tenga que pagar que estén relacionados con esas mercancías, que sean una condición para su venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. De este modo, a pesar de que la normativa citada no establece propiamente una fórmula matemática, sí dispone los elementos que componen la base imponible, y claramente establece que ésta debe adicionarse con las regalías pagadas por concepto de cánones y derechos de licencia, de este modo el sustento normativo que echó de menos el Tribunal Aduanero Nacional sí existe, y está integrado como parte de la fundamentación jurídica del acto final. En la misma línea, tampoco son correctas las apreciaciones del Tribunal Aduanero, en cuanto señala que el acto fue ayuno de datos objetivos. Lo anterior por cuanto, como ya también ha sido explicado, es claro que el fiscalizador, para determinar establecer la existencia de la obligación y determinar su cuantía se basó en la información proporcionada por la propia accionante, de modo que al aplicar la ecuación cuestionada, los datos que la componen se derivan de los asientos contables en los cuales se registraron los pagos realizados por concepto de regalías, así como los comprobante de pago, y los contratos en los



que se estipulaba la existencia de la obligación de XXXXXX, en orden a pagar cánones y derechos de licencia, así como el porcentaje que debía cancelar y su base de cálculo. Luego, la conducta determinativa, analizada en su conjunto, responde a los presupuestos establecidos en el ordenamiento jurídico para determinar la base imponible de la obligación tributaria aduanera, y al principio de búsqueda de la verdad real, como norte procedimiento administrativo observado por la Administración concernida, que en el procedimiento de fiscalización tributaria tiene la particularidad, a tenor del artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra reforzado por el principio de realidad económica, que permite, en este caso a la Autoridad Aduanera, apartarse de las formas contractuales empleadas por las parte, con la finalidad de alcanzar la verdad económica de los contribuyentes (...)."

Es importante reiterar, que esta adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado o por pagar, parte de la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual que la empresa importadora mostró a la Autoridad Aduanera, por cuanto la Autoridad Aduanera no ha modificado dicha realidad dado que se puede comprobar que:

1) La sumatoria del monto adicionado a cada línea de factura por concepto de canon y derecho de licencia es igual al monto total pagado por concepto de cánones y derechos de licencia (regalías) por la empresa importadora a la empresa Licenciante durante cada mes reflejado en la contabilidad (elemento de justicia), es decir, **NO se están adicionando montos de más;**

2) La aplicación del procedimiento de distribución proporcional responde a las reglas unívocas de la ciencia y de la técnica, donde su simplicidad permite que cualquier Autoridad o la misma empresa importadora pueda verificarla o constatarla (elemento de lógica) y,

3) Las variables utilizadas en el procedimiento de distribución proporcional fueron tomados de la documentación contable y contractual aportada por la empresa importadora, consecuentemente se está aplicando una metodología que permite llegar a un resultado lo más apegado a la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora (elemento de conveniencia). Lo anterior es concordante con el artículo 16 de la Ley General de Administración Pública el cual señala:



“Artículo 16.- 1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia”.

Además, el procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos pagados por concepto de cánones y derechos de licencia, es un medio objetivo y cuantificable, por cuanto el mismo es el resultado de la aplicación de una operación lógico matemática que es verificable y comprobable, a través de la documentación proporcionada por la empresa importadora en su contabilidad, en las declaraciones aduaneras presentadas en las Aduanas, y en el documento contractual (Acuerdo Para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial) suscrito por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** con la empresa Henkel AG & Co. KGaA.

Asimismo, el artículo 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC no regula fórmulas únicas para los doce tipos de adiciones que establece el artículo 8, toda vez que el Acuerdo es consecuente con las operaciones de comercio internacional y con la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de las empresas, la cual es diferente una de la otra, de aquí que las adiciones y la metodología van a responder a esos principios. Lo que debe cumplirse según el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, es que las adiciones del artículo 8 se realicen a partir de datos objetivos y cuantificables, donde para cumplir con este requisito la Nota interpretativa General del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC estipula que las Administraciones de Aduanas pueden utilizar datos presentados de manera y conforme con los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” según el artículo que se trate.

En concordancia con lo anterior, la Autoridad Aduanera basada en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, emitió la Circular ONVVA-02-2008 de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, como documento orientador para los usuarios del Servicio Nacional de Aduanas, en donde en el apartado **3.3. Pago de los cánones y derechos de licencia (royalties) relacionados con las mercancías importadas**, en el último párrafo se señala:

“El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra - venta, este pago se podrá realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que al



momento de la nacionalización de la mercancía importada el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera”.

También, en el apartado **3.5. Cuantificación del canon o derecho de licencia**, de la citada circular se menciona que:

“(…) se reconoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro o pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar”.

Además, se indica en la Circular ONVVA-02-2008 que:

“Según el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, en el anexo de instructivo para el llenado de la declaración del valor en aduanas de las mercancías importadas, dicha estimación deberá declararse en la casilla correspondiente a cánones y derechos de licencia, en la cual se debe describir la razón o naturaleza de este pago y estimarse provisionalmente la cantidad a consignar. Dicho monto debe quedar en firme posterior a la venta de las mercancías, mediante una liquidación definitiva. La otra alternativa es que el importador reporte los montos por cánones o derechos de licencia en períodos, posteriores a la importación. A efectos del pago de los cánones el importador debe aportar a la Autoridad Aduanera copia de los Acuerdos suscritos, reportes de ventas utilizado al momento de hacer el pago al licenciante, esto después del cierre del período fiscal”.

Adicionalmente la sentencia № 56-2019-V del Tribunal Contenciosos Administrativo del II Circuito Judicial de San José de fecha 10 de julio del 2019, indica en su sentencia sobre adición por concepto de cánones y derechos de licencia realizada por la Autoridad Aduanera lo siguiente:

“(…) Sobre el particular, este Órgano decisor considera que la supuesta imposibilidad en orden a calcular lo que debía declarar por concepto de



regalías, obedece en todo caso, a una condición en la cual se colocó el propio accionado, al suscribir un contrato, que, de no ser por la actuación fiscalizadora, su aplicación tendría la consecuencia o el efecto de eludir parcialmente la obligación tributaria aduanera del demandado. Además, es claro que esas regalías no forman parte del costo de ventas, no solo porque su cálculo es sobre las ventas netas (después de costos), sino, además, porque en los contratos suscritos por XXXXXX, se establece claramente que éstas consisten en el pago de un canon o derecho de licencia. Debe indicarse, además, que no es cierto que el accionado no contar con herramientas para determinar el monto de la adición por concepto de regalías, pues en la Circular ONVVA-02-2008, de Criterios Técnicos sobre Valoración Aduanera: Cánones y Derechos de Licencia, se indica, en sus apartados 3.3. y 3.5 lo siguiente: "3.3. El pago de un canon o derecho de licencia al propietario de los derechos, no necesariamente se efectúa en el momento en que se realiza la transacción comercial de compra-venta, este pago se podría realizar posterior a la importación y venta de la mercancía en el país de importación, por lo que, al momento de la nacionalización de la mercancía importada, el importador debe indicar esta situación a la Autoridad Aduanera. 3.5"(...) se conoce la dificultad que los importadores podrían experimentar para el cálculo exacto de la cantidad del canon o derecho de licencia, que corresponde adicionar al precio realmente pagado o por pagar. Principalmente en aquellas importaciones en las que el pago del canon o derecho de licencia está basado en un porcentaje del precio de venta de las mercancías importadas. Para resolver esta dificultad de cálculo, se sugiere que el importador provea un estimado razonable del monto a adicionar al precio realmente pagado o por pagar que refleje el canon o el derecho de licencia futuro a pagar, por ejemplo, este estimado podría calcularse tomando un porcentaje razonable de las importaciones realizadas, ajustando periódicamente la diferencia entre lo estimado y el pago por canon o derecho de licencia que le corresponde realmente pagar". Como puede verse, el ordenamiento, a través de la circular de cita, ofrece una alternativa al contribuyente para hacer las declaraciones sobre valor aduanero, cuando, en casos como el que nos ocupa, el obligado deba adicionar el canon o el derecho de licencia como parte de la base imponible de la obligación tributaria (...)"

Por lo expuesto y al no tener la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** la forma de realizar la asociación de cada línea de mercancía importada y declarada en cada declaración aduanera, con la venta de cada línea de ésta mercancía importada para establecer por línea de factura y línea de DUA, el monto de canon a adicionar, la Autoridad Aduanera procede a aplicar un porcentaje distribución proporcional, operación matemática que permite adicionar el monto correspondiente por concepto de cánones y



derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar declarado en el momento de la nacionalización de las mercancías importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** en el periodo de estudio.

Ahora bien, debe entenderse por porcentaje **distribución proporcional (Alícuota)**, en el contexto del análisis matemático-financiero-contable; es decir como una parte que mide exactamente a un todo. Es una parte proporcional, en pocas palabras es una muestra, que representa las características del resto.⁹

También considera la Autoridad Aduanera que debe quedar claro que dicho procedimiento utilizado para la distribución proporcional de los montos por concepto de cánones y derechos de licencia entre cada línea de mercancía importada, no es una invención arbitraria de la Autoridad Aduanera, sino responde a las buenas prácticas a nivel internacional y también se encuentra en la literatura existente sobre Valoración Aduanera, específicamente Doctor Rafael Herrera Ydañez, en su libro “*Valoración en Aduana de las Mercancías de Importación*”. Editorial Extecom, S.A. Madrid, España. 1986 y el Licenciado en Derecho Julio Carlos Lascano en su libro “*El Valor en Aduana de las Mercancías Importadas*”. 2da edición-ampliada y actualizada. Librería Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires, Argentina. 2007. Página 252. Siendo que en ellos mencionan la fórmula que es utilizada para realizar la adición al precio realmente pagado o pagar que fue utilizada por la Autoridad Aduanera:

$$X = \frac{C * 100}{K}$$

Dónde:

C = canon devengado

K = monto de la mercancía importada

X = el porcentaje de ajuste del valor

Dicha operación matemática propuesta desde hace varios años por expertos en la materia de valoración aduanera es la misma que aplica el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera en la adición del monto por concepto de canon y derecho de licencia al precio realmente pagado por pagar, como se muestra a continuación de manera comparada:

⁹ <http://www.significadode.org/alicuotas.htm>, 12 de abril del 2011
Expediente: ONVVA-16-2020



$$\% \text{ Alícuota} = \frac{(\text{CANONES DEL MES} / \text{FOB TOTAL IMPORTADO POR MES}) * 100}{100}$$

↓
↓
↓
↓

$$= \frac{(C / K) * 100}{100}$$

Es decir, el procedimiento para adicionar al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia para el presente caso, es determinar un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) de forma mensual dado que así se registra y paga por parte de la empresa importadora, la cual según la fórmula anterior, resulta de dividir el pago total de cánones del mes entre el total del valor en aduana en este caso FOB del mes y luego multiplicado por 100, ambos en dólares; en donde para mayor entendimiento de la fórmula matemática se entenderá como:

- **Cánones del mes:** el monto total de cánones y derechos de licencia (royalties, regalías) calculados y pagados por la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, por las mercancías importadas.

- **Total Importado por mes (FOB):** identificado en la hoja de trabajo como FOB declarado, se refiere al monto Valor FOB de mercancías importadas y asociadas a las marcas suscritas en el Acuerdo denominado **“ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL”**, por las cuales se debe pagar el porcentaje de canon y derecho de licencia a la empresa Licenciante.

100: el resultado de dividir los cánones y derechos de licencia del mes entre el Valor FOB Total Importación por mes, se multiplica por 100 para obtener el porcentaje.

Porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) Calculado: es el que se aplicará por línea de DUA (que en este caso corresponde a la línea de factura de cada declaración aduanera, FOB-Línea del Sistema TICA, para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que se añade al Precio Realmente Pagado o por Pagar de las mercancías importadas.

Ahora bien, una vez que se obtiene el porcentaje (%) de distribución proporcional (Alícuota) para distribuir el canon y derecho de licencia pagado a la empresa Licenciante, éste se adiciona al valor FOB declarado con la siguiente fórmula:

Monto porcentaje de distribución proporcional (Alícuota)= Valor FOB declarado en \$ de cada línea de la declaración aduanera afecta a canon y derecho de licencia X porcentaje de alícuota calculado.



Dicha operación aritmética o procedimiento de distribución proporcional de los cánones y derechos de licencia, es un cálculo aritmético aplicado con el objetivo determinar el porcentaje proporcional que se sumara por línea de DUA y línea de factura al precio realmente pagado o pagar (que en este caso corresponde a la línea de factura FOB de cada declaración aduanera de importación por ser el término de contratación mayormente aplicado por la empresa importadora), para determinar así la proporción del canon y derecho de licencia que se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, el cual es fácilmente verificable.

En el siguiente cuadro, se detalla el cálculo para determinar el porcentaje distribución proporcional (Alícuota) del período en estudio de los productos importados:

Cuadro N° 7
DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE DISTRIBUCIÓN DE LOS
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA DE LA EMPRESA HENKEL COSTA
RICA LIMITADA, AÑO 2017

Cálculo de Alícuota Período 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Mes/Año	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Período en \$	FOB Línea Mensual del Período en €	PORCENTAJE DE CÁNON Y DERECHO DE LICENCIA (ALÍCUOTA) DE AJUSTE (CÁNONES DEL PERÍODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS	ene-17	₡240.053.598,33	₡640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$23.442,7600	21.756,62 €	94,74%



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
ADHE SIVOS									
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	ene -17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$225.021,1800	211.469,44 €	26,82%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	ene -17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$176.326,1800	166.361,05 €	28,21%
VENTAS NETAS COSMETICA	ene -17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$72.371,5300	69.625,82 €	20,45%
VENTAS NETAS	ene -17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$497.161,65	469.212,93 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	feb-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$79.998,6800	75.101,29 €	27,45%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECN	feb-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$229.137,6200	215.190,29 €	26,36%



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
LOGIA									
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	feb-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$31.358,6900	29.367,82 €	159,83 %
VENTAS NETAS COSMETICA	feb-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$37.477,6000	35.351,01 €	40,27%
VENTAS NETAS	feb-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$377.972,59	355.010,4100 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	mar-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$125.849,6400	117.128,70 €	17,60%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	mar-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$350.113,2200	327.541,27 €	17,32%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	mar-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS COSMETICA	mar-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$11.936,8300	11.030,38 €	129,07 %
VENTAS NETAS	mar-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$487.899,69	455.700,3500 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	abr-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$116.280,9800	108.761,51 €	18,95%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	abr-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$169.406,0400	156.958,17 €	36,14%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	abr-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	abr-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$22.634,4800	20.974,29 €	67,88%
VENTAS NETAS	abr-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$308.321,50	286.693,97 €	



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado o por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	may-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$124.603,3200	112.327,53 €	18,35%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	may-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$226.306,2000	205.093,28 €	27,66%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	may-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	may-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$103.060,3200	92.196,10 €	15,44%
VENTAS NETAS	may-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$453.969,84	409.616,91 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	jun-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$107.707,9200	95.816,49 €	21,51%
VENTAS NETAS ADHE	jun-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$198.452,4600	177.041,08 €	32,04%



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
SIVOS TECNOLOGIA									
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	jun-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	jun-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$63.651,2900	56.670,56 €	25,12%
VENTAS NETAS	jun-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$369.811,67	329.528,13 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	jul-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$116.993,90	102.084,41 €	20,19%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	jul-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$293.780,07	253.998,52 €	22,33%
VENTAS NETAS DETE	jul-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
RGENTES									
VENTAS NETAS COSMETICA	jul-17	₡165.802.257,50	₡640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$44.979,73	38.491,76 €	36,99%
VENTAS NETAS	jul-17	₡1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$455.753,70	394.574,69 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	ago-17	₡240.053.598,33	₡640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$157.973,11	132.038,29 €	15,61%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	ago-17	₡519.054.954,17	₡640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$316.500,51	269.011,95 €	21,09%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	ago-17	₡546.666.271,67	₡640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	ago-17	₡165.802.257,50	₡640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$29.902,52	25.124,11 €	56,66%



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS	ago-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$504.376,14	426.174,35 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	sep-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$74.290,63	62.701,32 €	32,87%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	sep-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$117.863,79	98.800,63 €	57,41%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	sep-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	sep-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$43.748,03	36.512,65 €	38,99%
VENTAS NETAS	sep-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$235.902,45	198.014,60 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	oct-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$117.187,8400	100.250,71 €	20,56%



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	oct-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$181.862,0300	154.652,40 €	36,68%
VENTAS NETAS DETERGENTES	oct-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	oct-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$61.002,5200	51.970,56 €	27,39%
VENTAS NETAS	oct-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$360.052,39	306.873,67 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	nov-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$234.987,95	200.514,29 €	10,28%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	nov-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$299.172,61	255.160,62 €	22,23%



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado o por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	nov -17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	nov -17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$73.039,00	61.884,20 €	23,00%
VENTAS NETAS	nov -17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$607.199,56	517.559,11 €	
VENTAS NETAS ADHE SIVOS	dic-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$65.531,08	55.283,30 €	37,28%
VENTAS NETAS ADHE SIVOS TECNOLOGIA	dic-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$244.477,08	206.636,93 €	27,45%
VENTAS NETAS DETE RGEN TES	dic-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS	dic-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$56.401,72	47.749,71 €	29,81%

Expediente: ONVVA-16-2020



Calculó de Alícuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Me s/A ño	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)* 100
COSMETICA									
VENTAS NETAS	dic-17	€1.471.577.081,67	€640,55	2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$366.409,88	309.669,94 €	
TOTAL						1.662.113,20 €	\$5.024.831,06	4.458.629,06 €	

Fuente: Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 09 de mayo de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-037-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-033-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 30 de agosto de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-089-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 16 de octubre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-121-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 06 de diciembre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-147-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 19 de marzo de 2019 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-029-2019 (Ver folios del 124 al 569 del Tomo 04 al 04, folios del 581 al 592 del Tomo 05, folios del 657 al 802 del Tomo 05 al 06, folios del 880 al 891 del Tomo 07, folios del 978 al 984 y del 1001 al 1003 del Tomo 08 y folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 respectivamente, todos del expediente ONVVA-14-2020. Hoja de Trabajo Henkel folio del 1091 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

Cabe señalar que la determinación del porcentaje de distribución proporcional se realiza de forma mensual por cuanto ese constituye el periodo de pago que aplica la empresa importadora de conformidad con el Acuerdo denominado "ACUERDO PARA LA LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL". Además, con el porcentaje de distribución proporcional realizado por la Autoridad Aduanera respecto a los cánones y derechos de licencia, la sumatoria del monto adicionado a cada línea de factura por concepto de cánones y derechos de licencia es igual al monto total pagado por concepto de cánones y derechos de licencia realizado por la empresa importadora durante el año 2017 reflejado en la contabilidad (como se muestra en el cuadro N° 8, simplificado por DUA), asimismo la aplicación del



procedimiento de distribución proporcional, responde a las reglas univocas de la ciencia y de la técnica, donde su simplicidad permite que cualquier Autoridad o la misma empresa importadora puedan verificarla o constatarla (elemento de lógica), de igual manera las variables utilizadas en el procedimiento de distribución proporcional fueron tomados de la documentación contable y contractual aportada por la empresa, apegado a la realidad económica, financiera, contable, comercial y contractual de la empresa importadora (elemento contractual).

Cuadro N° 8

MONTO TOTAL DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA ADICIONADOS POR DUA PARA EL AÑO 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

#	DUA	Fecha Aceptación	Monto Cánones \$ adicional por DUA
1	2-2017-7949	31/1/2017	\$2.322,81
2	2-2017-13907	21/2/2017	\$7.244,77
3	3-2017-1880	9/1/2017	\$2.956,30
4	3-2017-1884	9/1/2017	\$4.009,43
5	3-2017-2714	11/1/2017	\$3.917,07
6	3-2017-2781	11/1/2017	\$3.443,97
7	3-2017-2789	11/1/2017	\$3.220,74
8	3-2017-3040	11/1/2017	\$3.493,32
9	3-2017-3042	11/1/2017	\$3.493,32
10	3-2017-3045	11/1/2017	\$3.522,26
11	3-2017-3752	13/1/2017	\$4.476,24
12	3-2017-7343	25/1/2017	\$3.736,25
13	3-2017-7626	26/1/2017	\$3.258,26
14	3-2017-7629	26/1/2017	\$3.961,73
15	3-2017-7649	26/1/2017	\$3.929,93
16	3-2017-10452	4/2/2017	\$20.951,80
17	3-2017-14009	16/2/2017	\$21.924,02
Total Monto de cánones y derechos de licencia			\$99862,22



Fuente: Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-033-2018, Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 30 de agosto de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-089-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 16 de octubre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-121-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 06 de diciembre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-147-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 19 de marzo de 2019 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-029-2019 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05, folios del 657 al 674 del Tomo 05 y folios del 792 al 796 del Tomo 06, folios del 880 al 891 del Tomo 07, folios del 978 al 984 y del 1001 al 1003 del Tomo 08 y folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 respectivamente, todos del expediente ONVVA-14-2020. Hoja de Trabajo Henkel columna DY folio del 1091 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020).

Según determinó la Autoridad Aduanera, el monto del ajuste por concepto de cánones y derechos de licencia, el cual responde a la realidad económica, financiera, comercial, contable y contractual que fue demostrada por la empresa importadora, además dicho ajuste corresponde al monto total por concepto de canon y derecho de licencia, que fue pagado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** a la empresa Henkel AG & Co. KGaA siendo que lo que distribuyó es lo efectivamente pagado por la empresa importadora a la empresa Licenciante que corresponde a **\$1.240.748,29**, registrados en la contabilidad de la empresa importadora como se demostró anteriormente.

Es importante indicar que en este monto no se incluyen los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia (Regalías) por “Ventas Externas Netas” de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en Euros (€) del Área de Negocios Venta de Detergentes desde el mes de marzo a diciembre 2017, debido a que no hubo importaciones de esa unidad de negocios durante ese periodo y por ello no se realizó el ajuste a cada mes. (Ver Hoja de Trabajo Henkel pestaña denominada “Monto Total Pago Regalía Sin VD” folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020).

4.2 DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA.

Una vez determinado el porcentaje de porcentaje de distribución proporcional (Alícuota), se aplicará dicho porcentaje al valor FOB declarado, para determinar el monto por concepto de canon y derecho de licencia a adicionar por cada línea de factura, el mismo se debe adicionar aplicando la siguiente fórmula:

Valor en aduana determinado = Valor declarado FOB + (Valor declarado FOB * % alícuota) + flete + seguro + otros.



La aplicación de dicha fórmula se muestra en la “Hoja de Trabajo Henkel” de la Determinación del Valor en Aduanas en el folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

Por otra parte, al variar el valor FOB la Autoridad Aduanera procedió a verificar también el monto correspondiente al seguro para lo cual en cada línea de factura aplico la fórmula establecida en la Circular ONVVA-002-2002 de fecha 10/05/2002, lo cual también se puede verificar en la “Hoja de Trabajo Henkel” de la Determinación del Valor en Aduanas en el folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

CÁLCULOS POR DECLARACIÓN ADUANERA DEL VALOR EN ADUANA DETERMINADO PARA LAS IMPORTACIONES DE LAS MERCANCÍAS EN ESTUDIO, REALIZADAS POR LA EMPRESA HENKEL COSTA RICA LIMITADA, DURANTE EL PERIODO DE ENERO A DICIEMBRE DEL 2017, TRAMITADAS POR LA AGENCIA DE ADUANAS GRUPO TLA S.A, CÉDULA JURÍDICA CÉDULA JURÍDICA 3-101- 006303:

A continuación, conforme a la operación aritmética de distribución proporcional explicada anteriormente, se realizan los cálculos por declaración aduanera, del valor en aduana declarado más la adición por concepto de cánones y derechos de licencia determinada, que genera como resultado el valor en aduana determinado, así como el cálculo de derechos e impuestos declarados (calculados sobre el valor en aduana declarado) y los determinados (calculados sobre el valor en aduana determinado), de **las 17 Declaraciones** aduaneras, de las cuales que se estableció presentaban diferencias en impuestos correspondiente a las importaciones de las mercancías en estudio de los productos asociados a las marcas protegidas e importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, Cédula Jurídica 3-101-04488614, y tramitadas por la Agencia Aduanal: **tramitadas por la Agencia Aduanal: Grupo TLA S.A.**

5.1 VALOR EN ADUANA DECLARADO Y VALOR EN ADUANA DETERMINADO, IMPUESTOS DECLARADOS E IMPUESTOS DETERMINADOS PARA 4 DECLARACIONES ADUANERAS CORRESPONDIENTES AL PERIODO 2017 DEL IMPORTADOR HENKEL COSTA RICA LIMITADA., CÉDULA JURÍDICA 3-101-04488614, TRAMITADAS POR LA AGENCIA ADUANAL: GRUPO TLA S.A, CÉDULA JURÍDICA 3-101- 006303S. A. CÉDULA JURÍDICA, 3-101-065186:



Como se explicó anteriormente, en el análisis realizado a la documentación aportada por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** y la verificación contable realizada a la empresa importadora, se comprobó que la empresa importadora **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, realiza el pago por concepto de cánones y derechos de licencia y que ese pago cumple con las condiciones establecidas en el artículo 8.1.c Acuerdo de Valoración de la OMC, que indica que el pago de los cánones y derechos de licencia esté relacionado con las mercancías importadas, que sea una condición de venta y que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar que fue declarado.

Lo anterior, por cuanto el Departamento de Control Posterior del Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, partiendo de datos objetivos y cuantificables obtenidos en el proceso de verificación, confirmó un pago posterior por concepto de cánones y derechos de licencia y los mismos no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar declarado, de manera que deben formar parte del Valor en Aduana.

Con fundamento en lo establecido en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y considerando que la Autoridad Aduanera determinó que los cánones y derechos de licencia deben adicionarse al precio realmente pagado o pagar, por lo que dicha adición se determina a través de un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) al valor en aduana declarado, como a continuación se explica la fórmula:

Valor en aduana determinado	=	Valor declarado base FOB	+	(Valor declarado base FOB) * % Alícuota + flete + seguro + otros
------------------------------------	----------	---------------------------------	----------	---



De conformidad con la operación aritmética mencionada anteriormente para calcular el valor en aduana determinado, para las declaraciones aduaneras en estudio que integran el presente informe se realizó de la siguiente forma: Al valor FOB declarado en dólares se le adicionó el monto del porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) en dólares (que es el resultado de multiplicar el porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) por el valor FOB declarado), que corresponde a la proporción del canon o derecho de licencia a ser adicionado, así como el flete, seguro y los demás montos indicados en la columna de otros en cada DUA, dando como resultado el valor en aduana determinado que asciende a **¢4.177.286.985,36**. (Cuatro mil ciento setenta y siete millones, doscientos ochenta y seis mil, novecientos ochenta y cinco con 36/100), el detalle por línea de DUA, y línea de factura puede ser revisado en la “Hoja de Trabajo Henkel” de la Determinación del Valor en Aduana, la cual se encuentra en forma electrónica adjunto a la carpeta de estudio (Ver Hoja de Trabajo Henkel folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020). En el siguiente cuadro se realiza un resumen de la información mencionada anteriormente:

Cuadro N°9

DETERMINACIÓN TOTAL DEL VALOR EN ADUANA Y DE LOS IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR QUE SE DEBIÓ DECLARAR SEGÚN INFORMACIÓN OBTENIDA POR VERIFICACIÓN CONTABLE DE LA EMPRESA IMPORTADORA HENKEL COSTA RICA LIMITADA (EN COLONES) PARA EL PERIODO 2017

#	DUA	Total Valor CIF declarado ¢	Valor CIF determinado ¢	Total de impuestos declarados ¢	Total de impuestos determinados ¢	Impuestos dejados de percibir ¢
1	2-2017-7949	¢6.182.458,10	¢7.486.530,87	¢1.215.579,51	¢1.470.063,90	¢254.484,39
2	2-2017-13907	¢4.146.640,62	¢8.268.410,02	¢830.317,11	¢1.649.581,71	¢819.264,60
3	3-2017-1880	¢6.847.096,88	¢8.508.475,64	¢1.284.241,50	¢1.594.088,65	¢309.847,15
4	3-2017-1884	¢8.963.547,28	¢11.216.767,25	¢1.678.959,50	¢2.099.185,03	¢420.225,53
5	3-2017-2714	¢8.777.306,12	¢10.978.465,19	¢1.477.593,30	¢1.846.321,72	¢368.728,42
6	3-2017-2781	¢7.826.599,17	¢9.761.902,03	¢1.466.918,57	¢1.827.852,55	¢360.933,98
7	3-2017-2789	¢7.378.008,09	¢9.187.868,31	¢1.383.256,32	¢1.720.795,26	¢337.538,94
8	3-2017-3040	¢7.925.781,58	¢9.888.819,67	¢1.485.416,09	¢1.851.522,69	¢366.106,60
9	3-2017-3042	¢7.925.781,58	¢9.888.819,67	¢1.485.416,09	¢1.851.522,69	¢366.106,60
10	3-2017-3045	¢7.983.919,89	¢9.963.216,13	¢1.496.258,88	¢1.865.397,63	¢369.138,75
11	3-2017-3752	¢9.887.752,52	¢12.399.772,90	¢3.254.874,16	¢4.079.943,76	¢825.069,60



#	DUA	Total Valor CIF declarado ₡	Valor CIF determinado ₡	Total de impuestos declarados ₡	Total de impuestos determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡
12	3-2017-7343	₡8.394.285,62	₡10.489.048,88	₡1.572.788,24	₡1.963.461,60	₡390.673,36
13	3-2017-7626	₡7.435.895,49	₡9.262.538,41	₡1.394.048,38	₡1.734.717,27	₡340.668,89
14	3-2017-7629	₡8.846.230,41	₡11.067.257,39	₡1.634.974,57	₡2.043.647,15	₡408.672,58
15	3-2017-7649	₡8.782.471,10	₡10.985.668,15	₡1.516.895,78	₡1.895.609,13	₡378.713,35
16	3-2017-10452	₡8.370.446,96	₡20.191.240,21	₡1.566.288,59	₡3.767.952,27	₡2.201.663,68
17	3-2017-14009	₡8.767.641,05	₡21.209.305,97	₡1.535.704,72	₡3.704.612,85	₡2.168.908,13
TOTALES		₡134.441.862,46	₡190.754.106,69	₡26.279.531,31	₡36.966.275,86	₡10.686.744,55

Fuente: Hoja de Trabajo Henkel Determinación del Valor en Aduana Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

5.2 CÁLCULO DE INTERESES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

El artículo 61 de la Ley General de Aduanas, reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N° 9069, publicada en La Gaceta N° 188 del 28/09/2012, posteriormente se emitió resolución RES-DGA-313-2012 de fecha 1/10/2012 la cual establece la fórmula para calcular los intereses.

Las tasas de interés fijadas por la Dirección General de Aduanas son:

CUADRO VIGENCIA RESOLUCION DE INTERESES			
NUMERO DE RESOLUCION	TASA DE INTERES	FECHA INICIO	FECHA TERMINA
RES-DGA-298-2012	19,00%	28/09/2012	28/03/2013
RES-DGA-063-2013	13,70%	29/03/2013	30/09/2013
RES-DGA-272-2013	12,56%	01/10/2013	31/03/2014
RES-DGA-049-2014	12,74%	01/04/2014	30/09/2014
RES-DGA-243-2014	12,68%	01/10/2014	30/04/2015
RES-SUB-DGA-055-2015	14,00%	01/05/2015	30/09/2015
RES-DGH-042-2015 Y DGA-0269-2015	13,38%	01/10/2015	29/02/2016
RES-DGH-008-2016 Y DGA-033-2016	12,92%	01/03/2016	30/09/2016
RES-DGH-044-2016 y DGA-DGT-002-2016	12,37%	01/10/2016	31/03/2017
RES-DGH-016-2017 y DGA-DGT-006-2017	11,73%	01/04/2017	30/09/2017



CUADRO VIGENCIA RESOLUCION DE INTERESES

NUMERO DE RESOLUCION	TASA DE INTERES	FECHA INICIO	FECHA TERMINA
DGH-072-2017 y DGA-DGT-024-2017	12,80%	01/10/2017	31/03/2018
DGH-017-2018 Y DGA-DGT-008-2018	13,73%	01/04/2018	30/09/2018
DGH-063-2018 Y DGA-DGT-026-2018	13,01%	01/10/2018	30/03/2019
DGH-016-2019 Y DGA-DGT-008-2019	13,16%	01/04/2019	30/09/2019
DGH-054-2019 Y DGA-DGT-230-2019	12,11%	01/10/2019	31/3/2020
DGH-013-2020 Y DGA-066-2020	12,20%	1/4/2020	30/09/2020
DGH-042-2020 y DGA-425-2020	10,54%	1/10/2020	A LA FECHA

Por consiguiente, una vez que se aplicaron las fórmulas que afectan el periodo de estudio, se determinó que el monto correspondiente a los intereses al **23 de noviembre del 2020** es de **₡5.138.397,44** (cinco millones, ciento treinta y ocho mil, trescientos noventa y siete colones con 44/100).

Cuadro N°10

DETERMINACIÓN TOTAL DE LOS INTERESES GENERADOS A LA FECHA DEL INFORME, POR DECLARACIÓN ADUANERA (DUA), DE LOS IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR POR LA EMPRESA HENKEL COSTA RICA LIMITADA PARA EL PERIODO DEL 01 DE ENERO DE 2017 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

#	DUA	Fecha Aceptación	Monto de impuestos dejados de percibir	Monto de intereses	Monto de Impuestos + Monto de intereses
1	2-2017-7949	31/1/2017	₡254 484,39	₡122 187,16	₡376 671,55
2	2-2017-13907	21/2/2017	₡819 264,60	₡387 527,87	₡1 206 792,47
3	3-2017-1880	9/1/2017	₡309 847,15	₡151 079,01	₡460 926,16
4	3-2017-1884	9/1/2017	₡420 225,53	₡204 898,63	₡625 124,16
5	3-2017-2714	11/1/2017	₡368 728,42	₡179 539,12	₡548 267,54
6	3-2017-2781	11/1/2017	₡360 933,98	₡175 743,90	₡536 677,88
7	3-2017-2789	11/1/2017	₡337 538,94	₡164 352,52	₡501 891,46
8	3-2017-3040	11/1/2017	₡366 106,60	₡178 262,52	₡544 369,12
9	3-2017-3042	11/1/2017	₡366 106,60	₡178 262,52	₡544 369,12



#	DUA	Fecha Aceptación	Monto de impuestos dejados de percibir	Monto de intereses	Monto de Impuestos + Monto de intereses
10	3-2017-3045	11/1/2017	₡369 138,75	₡179 738,92	₡548 877,67
11	3-2017-3752	13/1/2017	₡825 069,60	₡401 178,90	₡1 226 248,50
12	3-2017-7343	25/1/2017	₡390 673,36	₡188 370,81	₡579 044,17
13	3-2017-7626	26/1/2017	₡340 668,89	₡164 144,72	₡504 813,61
14	3-2017-7629	26/1/2017	₡408 672,58	₡196 910,99	₡605 583,57
15	3-2017-7649	26/1/2017	₡378 713,35	₡182 475,71	₡561 189,06
16	3-2017-10452	4/2/2017	₡2 201 663,68	₡1 054 113,74	₡3 255 777,42
17	3-2017-14009	16/2/2017	₡2 168 908,13	₡1 029 610,40	₡3 198 518,53
Total			₡10 686 744,55	₡5 138 397,44	₡15 825 141,99

Fuente: Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-O33-2018, Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 30 de agosto de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-089-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 16 de octubre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-121-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 06 de diciembre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-147-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 19 de marzo de 2019 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-029-2019 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05, folios del 657 al 674 del Tomo 05 y folios del 792 al 796 del Tomo 06, folios del 880 al 891 del Tomo 07, folios del 978 al 984 y del 1001 al 1003 del Tomo 08 y folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 respectivamente, todos del expediente ONVVA-14-2020. Hoja de Trabajo Henkel columna DY folio del 1091 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

5.3 TOTAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA:

Como resultado de la adición realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado por pagar de las mercancías importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, durante el periodo 2017, se determinó una diferencia entre el valor en aduana determinado y el valor en aduana declarado y se obtuvo una incidencia fiscal en impuestos dejados de percibir por el estado que ascienden a un monto de **₡10.686.744,55** (diez millones, seiscientos ochenta y seis mil, setecientos cuarenta y cuatro colones con 55/100) más la suma de **₡5.138.397,44** (cinco millones, ciento treinta y ocho mil, trescientos noventa y siete colones con 44/100), en intereses al día **23 de noviembre del 2020**, para un total de la obligación tributaria aduanera de **₡15.825.141,99** (quince millones, ochocientos veinticinco mil, ciento cuarenta y un colones con 99/100).

Expediente: ONVVA-16-2020



IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	INTERESES CALCULADOS AL DIA 23/11/2020	MONTO TOTAL (PRINCIPAL + INTERESES)
₡10.686.744,55	₡5.138.397,44	₡15.825.141,99

Se les reitera a los Auxiliares de la función pública aduanera, su obligación de estar al día con sus obligaciones tributarias, aduaneras y obrero-patronales, conforme los artículos 56 del RECAUCA IV y 29 de la Ley General de Aduanas, caso contrario no podrán operar ni tramitar, en su condición de Auxiliares, ante el Servicio Nacional de Aduanas, pudiendo rechazarse sus gestiones y solicitudes con base en dicha imposibilidad para operar.

POR TANTO

Con base en los fundamentos fácticos y legales expuestos, se resuelve: **PRIMERO:** En virtud de los argumentos, pruebas, razones técnico-jurídicas y demás consideraciones expuestas, se rechazan las nulidades, excepciones y alegatos presentados contra el acto de inicio **RES-ONVVA-140-2020 del 07 de diciembre del 2020** y se confirma el valor aduanero determinado por la administración en el procedimiento ordinario. **SEGUNDO:** Se procede con el dictado del **acto final** del Procedimiento Ordinario dirigido contra el importador **Henkel Costa Rica Limitada, cédula jurídica 3-102-044886** en su condición de obligado principal y contra auxiliar de la función pública aduanera **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303**, en su condición de responsable solidario y representante legal del importador, por el **pago por concepto de cánones y derechos de licencia** y la consecuente diferencia de tributos dejados de percibir por el Estado en la tramitación de los 17 Documentos Únicos Aduaneros, señaladas en el **Resultando I** de la presente resolución. Mercancías nacionalizadas por el importador **Henkel Costa Rica Limitada., cédula jurídica 3-102-044886** y el Auxiliar de la Función Pública **Agencia de Aduanas Grupo TLA S.A, cédula jurídica 3-101- 006303**, por no incorporar al valor aduanero declarado el rubro correspondiente a los cánones y derechos de licencias que paga la empresa importadora a la empresa licenciante, conforme a la normativa del Acuerdo de Valoración de la OMC, mercancías variadas correspondientes a productos como: adhesivos, sista sellador, sellador anti hongos, cintas autoadhesivas, detergente líquido, canastilla limpiadora y aromatizante para inodoros, quita grasa, lavaplatos, preparación catalizadora, preparaciones capilares, champús, tapagoterias,



selladores, entre otros, durante el periodo comprendido del **01 de enero 2017 al 31 de diciembre del 2017**. Así como el consecuente cobro de las diferencias en el pago de los tributos dejados de percibir por el Estado. **TERCERO:** Indicar a las partes que se determina que el valor aduanero declarado por el importador y la **Agencia de** aduanas de cita para los DUA's señalados, debe ajustarse de conformidad con lo establecido en el artículo 8.1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, el artículo 4 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración Aduanera, los artículos 254, 255 y 266 de la Ley General de Aduanas, por la existencia de un rubro del valor aduanero dejado de declarar por concepto del contrato de **cánones** existente entre la empresa importadora **Henkel Costa Rica Limitada., cédula jurídica 3-102-044886** (El Licenciante), con sede en Alemania, denominado: "Acuerdo para la Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual e Industrial" en la cual se fija un canon de las mercancías que ostentan las marcas (TECHNOMELT, TECNOMELT, TOBACOLL, HENKEL, AQUENCE, FESTER, LOCTITE, PATTEX, SISTA, PRITT, TANGIT, BONDERITE, XTREME, CATALIZADOR, SYOSS, GLATT, IGVIT, IG BRILL, IGORA, MEN EXPRESS, PALCC, PALLETE, TEROSON, IG, PERT, VITAL, PATEX, METYLAN, LSB, LBS, SNS, PAL CC, OXIGENTA, MEN EXPRES, PALETTE TV, FURIA, DIAL, EQ, BONDORITE, ACRITON, IG BRI, IG VITAL, KIT PALLETE, PALETTE, TECHNOMENT, IG BLONDE, OXIGENTE, SM, OXI, BAL CRE, BAL AER, SELLADOR, BRILLANCE, BAL AER CLINICAL, COLSPECIALIST, SUPER BONDER, COLOUR, LSB PINCEL, PTX, TOBACOL, V BLONDE, PRITT TAK, LOCTITER, PALETTE TC, COLOUR SPC y PATETX), el cual debió ser declarado al momento de su importación, según como se detalla en el siguiente cuadro:

DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE DISTRIBUCIÓN DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA DE LA EMPRESA HENKEL COSTA RICA LIMITADA, AÑO 2017

Cálculo de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA									
Área de Negocio	Mes/Año	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)*100
VENTAS NETAS ADHESIVOS	ene-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$23.442,7600	21.756,62 €	94,74%
VENTAS NETAS	ene-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$225.021,1800	211.469,44 €	26,82%



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Mes/Año	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)*100
ADHESIVOS TECNOLOGIA									
VENTAS NETAS DETERGENTES	ene-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$176.326.1800	166.361,05 €	28,21%
VENTAS NETAS COSMETICA	ene-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$72.371,5300	69.625,82 €	20,45%
VENTAS NETAS	ene-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$497.161,65	469.212,93 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	feb-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$79.998,6800	75.101,29 €	27,45%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	feb-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$229.137,6200	215.190,29 €	26,36%
VENTAS NETAS DETERGENTES	feb-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$31.358,6900	29.367,82 €	159,83%
VENTAS NETAS COSMETICA	feb-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$37.477,6000	35.351,01 €	40,27%
VENTAS NETAS	feb-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$377.972,59	355.010,4100 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	mar-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$125.849,6400	117.128,70 €	17,60%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	mar-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$350.113,2200	327.541,27 €	17,32%
VENTAS NETAS DETERGENTES	mar-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	mar-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$11.936,8300	11.030,38 €	129,07%
VENTAS NETAS	mar-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$487.899,69	455.700,3500 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	abr-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$116.280,9800	108.761,51 €	18,95%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	abr-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$169.406,0400	156.958,17 €	36,14%
VENTAS NETAS DETERGENTES	abr-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	abr-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$22.634,4800	20.974,29 €	67,88%
VENTAS NETAS	abr-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$308.321,50	286.693,97 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	may-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$124.603,3200	112.327,53 €	18,35%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	may-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$226.306,2000	205.093,28 €	27,66%



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Mes/Año	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE GANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)*100
VENTAS NETAS DETERGENTES	may-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	may-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$103.060,3200	92.196,10 €	15,44%
VENTAS NETAS	may-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$453.969,84	409.616,91 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	jun-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$107.707,9200	95.816,49 €	21,51%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	jun-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$198.452,4600	177.041,08 €	32,04%
VENTAS NETAS DETERGENTES	jun-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	jun-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$63.651,2900	56.670,56 €	25,12%
VENTAS NETAS	jun-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$369.811,67	329.528,13 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	jul-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$116.993,90	102.084,41 €	20,19%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	jul-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$293.780,07	253.998,52 €	22,33%
VENTAS NETAS DETERGENTES	jul-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	5,5%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	jul-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$44.979,73	38.491,76 €	36,99%
VENTAS NETAS	jul-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$455.753,70	394.574,69 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	ago-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$157.973,11	132.038,29 €	15,61%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	ago-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$316.500,51	269.011,95 €	21,09%
VENTAS NETAS DETERGENTES	ago-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	ago-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$29.902,52	25.124,11 €	56,66%
VENTAS NETAS	ago-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$504.376,14	426.174,35 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	sep-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$74.290,63	62.701,32 €	32,87%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	sep-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$117.863,79	98.800,63 €	57,41%
VENTAS NETAS DETERGENTES	sep-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0



Calculó de Alicuota Periodo 2017 HENKEL COSTA RICA LIMITADA

Área de Negocio	Mes/Año	Ventas Mensuales Colones	Tipo de Cambio Utilizado por la Empresa	Ventas netas por importación de mercancías nacionalizadas en Costa Rica, vendidas en Costa Rica en €	% de cánones y derechos de licencia (regalías) según el Anexo 1 del Acuerdo para la Licencia de Propiedad Intelectual e Industrial	Pago de cánones y derechos de licencia (Regalías) por "Ventas Externas Netas" de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en €	FOB Línea Mensual del Periodo en \$	FOB Línea Mensual del Periodo en €	PORCENTAJE DE CANON Y DERECHO DE LICENCIA (ALICUOTA) DE AJUSTE (CANONES DEL PERIODO / FOB TOTAL IMPORTADO)*100
VENTAS NETAS COSMETICA	sep-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$43.748,03	36.512,65 €	38,99%
VENTAS NETAS	sep-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$235.902,45	198.014,60 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	oct-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$117.187,8400	100.250,71 €	20,56%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	oct-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$181.862,0300	154.652,40 €	36,68%
VENTAS NETAS DETERGENTES	oct-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,0000	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	oct-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$61.002,5200	51.970,56 €	27,39%
VENTAS NETAS	oct-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$360.052,39	306.873,67 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	nov-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$234.987,95	200.514,29 €	10,28%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	nov-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$299.172,61	255.160,62 €	22,23%
VENTAS NETAS DETERGENTES	nov-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	nov-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$73.039,00	61.884,20 €	23,00%
VENTAS NETAS	nov-17	€1.471.577.081,67		2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$607.199,56	517.559,11 €	
VENTAS NETAS ADHESIVOS	dic-17	€240.053.598,33	€640,55	374.760,00 €	5,5%	20.611,80 €	\$65.531,08	55.283,30 €	37,28%
VENTAS NETAS ADHESIVOS TECNOLOGIA	dic-17	€519.054.954,17	€640,55	810.324,17 €	7,0%	56.722,69 €	\$244.477,08	206.636,93 €	27,45%
VENTAS NETAS DETERGENTES	dic-17	€546.666.271,67	€640,55	853.428,33 €	0,0%	46.938,56 €	\$0,00	0,00 €	0
VENTAS NETAS COSMETICA	dic-17	€165.802.257,50	€640,55	258.843,33 €	5,5%	14.236,38 €	\$56.401,72	47.749,71 €	29,81%
VENTAS NETAS	dic-17	€1.471.577.081,67	€640,55	2.297.355,83 €		138.509,43 €	\$366.409,88	309.669,94 €	
TOTAL						1.662.113,20 €	\$5.024.831,06	4.458.629,06 €	

CUARTO: Indicar a las partes que al declararse de forma incorrecta el valor aduanero, por la existencia de un rubro del valor aduanero no incluido en el precio realmente pagado o por pagar al momento de la nacionalización de las mercancías, específicamente los cánones o derechos de licencia suscritos por



el importador “Licenciario” con la empresa Henkel AG & Co. KGaA “Licenciante” el cual debió haber sido declarado al momento de la importación de las mercancías, lo cual lesiona lo establecido en los artículos 1 y 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la Organización Mundial de Comercio de 1994, siendo el monto correcto:

**MONTO TOTAL DE LOS CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA
ADICIONADOS POR DUA PARA EL AÑO 2017 HENKEL COSTA RICA
LIMITADA**

#	DUA	Fecha Aceptación	Monto Cánones \$ adicional por DUA
1	2-2017-7949	31/1/2017	\$2.322,81
2	2-2017-13907	21/2/2017	\$7.244,77
3	3-2017-1880	9/1/2017	\$2.956,30
4	3-2017-1884	9/1/2017	\$4.009,43
5	3-2017-2714	11/1/2017	\$3.917,07
6	3-2017-2781	11/1/2017	\$3.443,97
7	3-2017-2789	11/1/2017	\$3.220,74
8	3-2017-3040	11/1/2017	\$3.493,32
9	3-2017-3042	11/1/2017	\$3.493,32
10	3-2017-3045	11/1/2017	\$3.522,26
11	3-2017-3752	13/1/2017	\$4.476,24
12	3-2017-7343	25/1/2017	\$3.736,25
13	3-2017-7626	26/1/2017	\$3.258,26
14	3-2017-7629	26/1/2017	\$3.961,73
15	3-2017-7649	26/1/2017	\$3.929,93
16	3-2017-10452	4/2/2017	\$20.951,80
17	3-2017-14009	16/2/2017	\$21.924,02
Total Monto de cánones y derechos de licencia			\$99862,22

Fuente: Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-033-2018, Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 30 de agosto de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-089-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 16 de octubre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-121-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 06 de diciembre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-147-

Expediente: ONVVA-16-2020



2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 19 de marzo de 2019 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-029-2019 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05, folios del 657 al 674 del Tomo 05 y folios del 792 al 796 del Tomo 06, folios del 880 al 891 del Tomo 07, folios del 978 al 984 y del 1001 al 1003 del Tomo 08 y folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 respectivamente, todos del expediente ONVVA-14-2020. Hoja de Trabajo Henkel columna DY folio del 1091 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

Según determinó la Autoridad Aduanera, el monto del ajuste por concepto de cánones y derechos de licencia, el cual responde a la realidad económica, financiera, comercial, contable y contractual que fue demostrada por la empresa importadora, además dicho ajuste corresponde al monto total por concepto de canon y derecho de licencia, que fue pagado por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA** a la empresa Henkel AG & Co. KGaA siendo que lo que distribuyó es lo efectivamente pagado por la empresa importadora a la empresa Licenciante que corresponde a **\$1.240.748,29**, registrados en la contabilidad de la empresa importadora como se demostró anteriormente. Es importante indicar que en este monto no se incluyen los pagos por concepto de cánones y derechos de licencia (Regalías) por “Ventas Externas Netas” de mercancías nacionalizadas en Costa Rica en Euros (€) del Área de Negocios Venta de Detergentes desde el mes de marzo a diciembre 2017, debido a que no hubo importaciones de esa unidad de negocios durante ese periodo y por ello no se realizó el ajuste a cada mes. (Ver Hoja de Trabajo Henkel pestaña denominada “Monto Total Pago Regalía Sin VD” folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020). **QUINTO:** Con fundamento en lo establecido en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y considerando que la Autoridad Aduanera determinó que los cánones y derechos de licencia deben adicionarse al precio realmente pagado o pagar, por lo que dicha adición se determina a través de un porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) al valor en aduana declarado, como a continuación se explica la fórmula:

Valor en aduana determinado	=	Valor declarado base FOB	+	(Valor declarado base FOB) * % Alícuota + flete + seguro + otros
------------------------------------	----------	---------------------------------	----------	---



De conformidad con la operación aritmética mencionada anteriormente para calcular el valor en aduana determinado, para las declaraciones aduaneras en estudio que integran el presente informe se realizó de la siguiente forma: Al valor FOB declarado en dólares se le adicionó el monto del porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) en dólares (que es el resultado de multiplicar el porcentaje de distribución proporcional (Alícuota) por el valor FOB declarado), que corresponde a la proporción del canon o derecho de licencia a ser adicionado, así como el flete, seguro y los demás montos indicados en la columna de otros en cada DUA, dando como resultado el valor en aduana determinado que asciende a **¢4.177.286.985,36**. (Cuatro mil ciento setenta y siete millones, doscientos ochenta y seis mil, novecientos ochenta y cinco con 36/100), el detalle por línea de DUA, y línea de factura puede ser revisado en la “Hoja de Trabajo Henkel” de la Determinación del Valor en Aduana, la cual se encuentra en forma electrónica adjunto a la carpeta de estudio (Ver Hoja de Trabajo Henkel folio 1091 Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020). En el siguiente cuadro se realiza un resumen de la información mencionada anteriormente:

DETERMINACIÓN TOTAL DEL VALOR EN ADUANA Y DE LOS IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR QUE SE DEBIÓ DECLARAR SEGÚN INFORMACIÓN OBTENIDA POR VERIFICACIÓN CONTABLE DE LA EMPRESA IMPORTADORA HENKEL COSTA RICA LIMITADA (EN COLONES) PARA EL PERIODO 2017

#	DUA	Total Valor CIF declarado ¢	Valor CIF determinado ¢	Total de impuestos declarados ¢	Total de impuestos determinados ¢	Impuestos dejados de percibir ¢
1	2-2017-7949	¢6.182.458,10	¢7.486.530,87	¢1.215.579,51	¢1.470.063,90	¢254.484,39
2	2-2017-13907	¢4.146.640,62	¢8.268.410,02	¢830.317,11	¢1.649.581,71	¢819.264,60
3	3-2017-1880	¢6.847.096,88	¢8.508.475,64	¢1.284.241,50	¢1.594.088,65	¢309.847,15
4	3-2017-1884	¢8.963.547,28	¢11.216.767,25	¢1.678.959,50	¢2.099.185,03	¢420.225,53
5	3-2017-2714	¢8.777.306,12	¢10.978.465,19	¢1.477.593,30	¢1.846.321,72	¢368.728,42
6	3-2017-2781	¢7.826.599,17	¢9.761.902,03	¢1.466.918,57	¢1.827.852,55	¢360.933,98
7	3-2017-2789	¢7.378.008,09	¢9.187.868,31	¢1.383.256,32	¢1.720.795,26	¢337.538,94
8	3-2017-3040	¢7.925.781,58	¢9.888.819,67	¢1.485.416,09	¢1.851.522,69	¢366.106,60
9	3-2017-3042	¢7.925.781,58	¢9.888.819,67	¢1.485.416,09	¢1.851.522,69	¢366.106,60
10	3-2017-3045	¢7.983.919,89	¢9.963.216,13	¢1.496.258,88	¢1.865.397,63	¢369.138,75
11	3-2017-3752	¢9.887.752,52	¢12.399.772,90	¢3.254.874,16	¢4.079.943,76	¢825.069,60
12	3-2017-7343	¢8.394.285,62	¢10.489.048,88	¢1.572.788,24	¢1.963.461,60	¢390.673,36
13	3-2017-7626	¢7.435.895,49	¢9.262.538,41	¢1.394.048,38	¢1.734.717,27	¢340.668,89



#	DUA	Total Valor CIF declarado ₡	Valor CIF determinado ₡	Total de impuestos declarados ₡	Total de impuestos determinados ₡	Impuestos dejados de percibir ₡
14	3-2017-7629	₡8.846.230,41	₡11.067.257,39	₡1.634.974,57	₡2.043.647,15	₡408.672,58
15	3-2017-7649	₡8.782.471,10	₡10.985.668,15	₡1.516.895,78	₡1.895.609,13	₡378.713,35
16	3-2017-10452	₡8.370.446,96	₡20.191.240,21	₡1.566.288,59	₡3.767.952,27	₡2.201.663,68
17	3-2017-14009	₡8.767.641,05	₡21.209.305,97	₡1.535.704,72	₡3.704.612,85	₡2.168.908,13
TOTALES		₡134.441.862,46	₡190.754.106,69	₡26.279.531,31	₡36.966.275,86	₡10.686.744,55

Fuente: Hoja de Trabajo Henkel Determinación del Valor en Aduana Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

SEXTO: El artículo 61 de la Ley General de Aduanas, reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N° 9069, publicada en La Gaceta N° 188 del 28/09/2012, posteriormente se emitió resolución RES-DGA-313-2012 de fecha 1/10/2012 la cual establece la fórmula para calcular los intereses.

Las tasas de interés fijadas por la Dirección General de Aduanas son:

CUADRO VIGENCIA RESOLUCION DE INTERESES			
NUMERO DE RESOLUCION	TASA DE INTERES	FECHA INICIO	FECHA TERMINA
RES-DGA-298-2012	19,00%	28/09/2012	28/03/2013
RES-DGA-063-2013	13,70%	29/03/2013	30/09/2013
RES-DGA-272-2013	12,56%	01/10/2013	31/03/2014
RES-DGA-049-2014	12,74%	01/04/2014	30/09/2014
RES-DGA-243-2014	12,68%	01/10/2014	30/04/2015
RES-SUB-DGA-055-2015	14,00%	01/05/2015	30/09/2015
RES-DGH-042-2015 Y DGA-0269-2015	13,38%	01/10/2015	29/02/2016
RES-DGH-008-2016 Y DGA-033-2016	12,92%	01/03/2016	30/09/2016
RES-DGH-044-2016 y DGA-DGT-002-2016	12,37%	01/10/2016	31/03/2017
RES-DGH-016-2017 y DGA-DGT-006-2017	11,73%	01/04/2017	30/09/2017
DGH-072-2017 y DGA-DGT-024-2017	12,80%	01/10/2017	31/03/2018
DGH-017-2018 Y DGA-DGT-008-2018	13,73%	01/04/2018	30/09/2018
DGH-063-2018 Y DGA-DGT-026-2018	13,01%	01/10/2018	30/03/2019
DGH-016-2019 Y DGA-DGT-008-2019	13,16%	01/04/2019	30/09/2019
DGH-054-2019 Y DGA-DGT-230-2019	12,11%	01/10/2019	31/3/2020
DGH-013-2020 Y DGA-066-2020	12,20%	1/4/2020	30/09/2020



DGH-042-2020 y DGA-425-2020	10,54%	1/10/2020	A LA FECHA
-----------------------------	--------	-----------	------------

Por consiguiente, una vez que se aplicaron las fórmulas que afectan el periodo de estudio, se determinó que el monto correspondiente a los intereses al **23 de noviembre del 2020** es de **₡5.138.397,44** (cinco millones, ciento treinta y ocho mil, trescientos noventa y siete colones con 44/100).

Cuadro N°10
DETERMINACIÓN TOTAL DE LOS INTERESES GENERADOS A LA FECHA DEL INFORME, POR DECLARACIÓN ADUANERA (DUA), DE LOS IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR POR LA EMPRESA HENKEL COSTA RICA LIMITADA PARA EL PERIODO DEL 01 DE ENERO DE 2017 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

#	DUA	Fecha Aceptación	Monto de impuestos dejados de percibir	Monto de intereses	Monto de Impuestos + Monto de intereses
1	2-2017-7949	31/1/2017	₡254 484,39	₡122 187,16	₡376 671,55
2	2-2017-13907	21/2/2017	₡819 264,60	₡387 527,87	₡1 206 792,47
3	3-2017-1880	9/1/2017	₡309 847,15	₡151 079,01	₡460 926,16
4	3-2017-1884	9/1/2017	₡420 225,53	₡204 898,63	₡625 124,16
5	3-2017-2714	11/1/2017	₡368 728,42	₡179 539,12	₡548 267,54
6	3-2017-2781	11/1/2017	₡360 933,98	₡175 743,90	₡536 677,88
7	3-2017-2789	11/1/2017	₡337 538,94	₡164 352,52	₡501 891,46
8	3-2017-3040	11/1/2017	₡366 106,60	₡178 262,52	₡544 369,12
9	3-2017-3042	11/1/2017	₡366 106,60	₡178 262,52	₡544 369,12
10	3-2017-3045	11/1/2017	₡369 138,75	₡179 738,92	₡548 877,67
11	3-2017-3752	13/1/2017	₡825 069,60	₡401 178,90	₡1 226 248,50
12	3-2017-7343	25/1/2017	₡390 673,36	₡188 370,81	₡579 044,17
13	3-2017-7626	26/1/2017	₡340 668,89	₡164 144,72	₡504 813,61
14	3-2017-7629	26/1/2017	₡408 672,58	₡196 910,99	₡605 583,57
15	3-2017-7649	26/1/2017	₡378 713,35	₡182 475,71	₡561 189,06
16	3-2017-10452	4/2/2017	₡2 201 663,68	₡1 054 113,74	₡3 255 777,42
17	3-2017-14009	16/2/2017	₡2 168 908,13	₡1 029 610,40	₡3 198 518,53
Total			₡10 686 744,55	₡5 138 397,44	₡15 825 141,99

Fuente: Información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 25 de junio de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-O33-2018, Información aportada por la empresa importadora en **Expediente: ONVVA-16-2020**



una nota sin número de fecha 30 de agosto de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-089-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 16 de octubre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-121-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 06 de diciembre de 2018 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-147-2018, información aportada por la empresa importadora en una nota sin número de fecha 19 de marzo de 2019 como respuesta al requerimiento ONVVA-DCP-AI-029-2019 (Ver folios del 581 al 592 del Tomo 05, folios del 657 al 674 del Tomo 05 y folios del 792 al 796 del Tomo 06, folios del 880 al 891 del Tomo 07, folios del 978 al 984 y del 1001 al 1003 del Tomo 08 y folios del 1068 al 1074 del Tomo 08 respectivamente, todos del expediente ONVVA-14-2020. Hoja de Trabajo Henkel columna DY folio del 1091 del Tomo 08 del expediente ONVVA-14-2020.

SETIMO: Total de la Obligación Tributaria Aduanera: Como resultado de la adición realizada por la Autoridad Aduanera al precio realmente pagado por pagar de las mercancías importadas por la empresa **HENKEL COSTA RICA LIMITADA**, durante el periodo 2017, se determinó una diferencia entre el valor en aduana determinado y el valor en aduana declarado y se obtuvo una incidencia fiscal en impuestos dejados de percibir por el estado que ascienden a un monto de **¢10.686.744,55** (diez millones, seiscientos ochenta y seis mil, setecientos cuarenta y cuatro colones con 55/100) más la suma de **¢5.138.397,44** (cinco millones, ciento treinta y ocho mil, trescientos noventa y siete colones con 44/100), en intereses al día **23 de noviembre del 2020**, para un total de la obligación tributaria aduanera de **¢15.825.141,99** (quince millones, ochocientos veinticinco mil, ciento cuarenta y un colones con 99/100).

IMPUESTOS DEJADOS DE PERCIBIR	INTERESES CALCULADOS AL DIA 23/11/2020	MONTO TOTAL (PRINCIPAL + INTERESES)
¢10.686.744,55	¢5.138.397,44	¢15.825.141,99

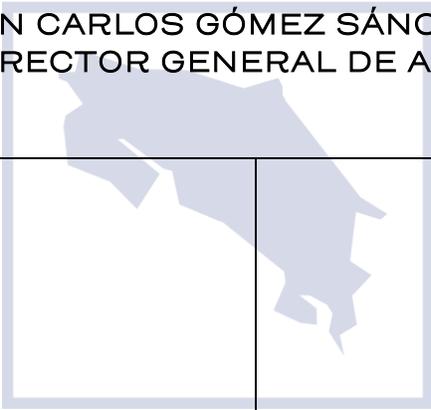
OCTAVO: Informar a las partes, que, de estar anuentes con lo comunicado mediante este acto administrativo, podrían cancelar la obligación tributaria señalada realizando el pago correspondiente mediante depósito en la cuenta número **001-242476-2** del Banco de Costa Rica a nombre del Ministerio de Hacienda Tesorería Nacional, cédula jurídica 2-100-042005, con número de cuenta **IBAN CR63015201001024247624** (cédula jurídica 2-100-04200535) o en su defecto mediante entero a favor de gobierno. El comprobante de pago deberá indicar el nombre del Auxiliar de la Función Pública Aduanera y del importador que realiza el pago, así como el número de expediente ONVVA-16-2020. Igualmente deberá remitir una copia del comprobante de pago a esta Dirección en forma personal, o bien vía correo electrónico a la dirección: dirfiscaliza@hacienda.go.cr. **NOVENO:** Informar al interesado que, contra la presente resolución, procede **únicamente el recurso de apelación para ante el**

Expediente: ONVVA-16-2020



Tribunal Aduanero Nacional, en aplicación de los artículos 624 RECAUCA y Transitorio I del CAUCA IV, dicho recurso será potestativo y deberá ser interpuesto ante la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Aduanas, sita Calle Blancos, instalaciones de la Aduana Central, para lo cual se concede el plazo de **diez días hábiles** contados a partir de la notificación de la presente resolución. Es todo. **DECIMO:** Sin otro particular y con fundamento en el artículo 8 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (Decreto N° 25270-H), el suscrito firma el presente documento en su condición de Sub-director General de Aduanas. Es todo. **NOTIFÍQUESE:** Al importador y al auxiliar de la Función Pública de cita.

JUAN CARLOS GÓMEZ SÁNCHEZ
SUB -DIRECTOR GENERAL DE ADUANAS

	
Aprobado por: Yamileth Miranda Carvajal Directora. Dirección de Fiscalización	Elaborado por: Jessica Amanda Sterling Howard Abogada. Dirección de Fiscalización