



ARAÚJO IBARRA

CONSULTORES EN NEGOCIOS INTERNACIONALES

EQUUM

Consultoría Legal y Tributaria



Demanda

ALFONSO CLAVIO GONZALEZ
Notario 31 de Bogotá, D.C.

Honorables Magistrados

**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL VALLE DEL CAUCA
(REPARTO)**

E. S. D.

Referencia: Demanda de Nulidad y Restablecimiento del derecho de CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. contra LA NACIÓN-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, y Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica por la nulidad de las siguientes resoluciones: Resolución N° 188-241-06.40-01285 de 22 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali), Resolución N° 10094 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior; Resolución N° 188-241-06.40-01296 de 23 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali), Resolución N° 10095 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior.

Javier González Valencia, identificado como aparece al pie de mi firma, en mi calidad de apoderado especial de la sociedad CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., respetuosamente **presento demanda de nulidad y restablecimiento del derecho** contra LA NACIÓN – Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Dirección Seccional de Aduanas de Cali, y Dirección de Gestión Jurídica.

I. PRETENSIONES.

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:
 - Resolución N° 188-241-06.40-01285 de 22 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali).
 - Resolución N° 10094 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior.
 - Resolución N° 188-241-06.40-01296 de 23 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali).





- Resolución N° 10095 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior.
- 2. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad, declarando en firme las declaraciones de importación que fueron objeto de la revisión oficial.

II. PRESUPUESTOS PROCESALES

1. PARTES

- 1.1 **Demandante.** La compañía CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., que a través de su representante legal otorgó poder especial para instaurar la presente demanda.
- 1.2 **Demandada.** La Nación – Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, representada por su Director o por el funcionario que expidió el acto, según lo establece el artículo 159 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011).
- 1.3 **Ministerio Público.** De conformidad con el artículo 303 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el Ministerio Público intervendrá como parte en los procesos que se adelanten ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, para defender el orden jurídico, el patrimonio público, y los derechos y garantías fundamentales.
- 1.4 **Asegurador:** De conformidad con el 64 del Código General del Proceso, solicitamos que la aseguradora MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A., sea citada como parte en el proceso, al tener un interés en el resultado del mismo.

DATOS DE LA ASEGURADORA

Razón Social: MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.

Nit: 891.700.037-9

Dirección: Carrera 14 No. 96-34 de Bogotá D.C.

Póliza: 1501311001046.

2. COMPETENCIA

El Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca es competente para conocer de esta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en primera instancia, **por cuanto la cuantía es superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales**, de conformidad con el numeral cuarto del



artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Además es el competente territorialmente, de conformidad con el numeral séptimo del artículo 156 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

3. CADUCIDAD

El término de caducidad para presentar la demanda vence al cabo de los cuatro meses siguientes al día de la notificación de los actos administrativos¹, la cual ocurrió en la siguiente fecha:

Resolución No. 10094 de 30 de octubre de 2013. Notificada el 30 de octubre de 2013.

Resolución No. 10095 de 30 de octubre de 2013. Notificada el 30 de octubre de 2013.

4. CUANTÍA

La competencia de acuerdo a la cuantía debe determinarse conforme a lo establecido en el artículo 157 de la Ley 1437 de 2011, el cual consagra:

Ley 1437 de 2011.

Artículo 157. Competencia por razón de la cuantía. “Para efectos de competencia, cuando sea del caso, la cuantía se determinará por el valor de la multa impuesta o de los perjuicios causados, según la estimación razonada hecha por el actor en la demanda, sin que en ello pueda considerarse la estimación de los perjuicios morales, salvo que estos sean los únicos que se reclamen. En asuntos de carácter tributario, la cuantía se establecerá por el valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones.”

Para los efectos aquí contemplados, cuando en la demanda se acumulen varias pretensiones, la cuantía se determinará por el valor de la pretensión mayor. (Subrayas fuera del texto original)”

La cuantía es la siguiente:

Resolución No. 10094 de 25 de octubre de 2013.

Cargos	Valor
Arancel	\$91'402.000
IVA	\$126'771.000
Sanción	\$350'000.000
Total	\$568'626.000

¹ Artículo 164 numeral 2 literal d) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Resolución No. 10095 de 25 de octubre de 2013.

Concepto	Valor
Arancel	\$ 102'949.000
IVA	\$ 143'416.000
Sanción	\$396700.000
Total	\$643'065.000

La cuantía de la presente demanda, asciende a la suma de Seiscientos cuarenta y tres millones sesenta y cinco mil pesos (\$643.065.000), que corresponden a la mayor de las cuantías en las pretensiones acumuladas, de acuerdo con inciso segundo del artículo 157 de la ley 1437 de 2011.

5. AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA.

La vía Administrativa fue agotada así:

- Con la notificación, surtida el 30 de octubre de 2013, de la **Resolución No. 10094 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales)**, que confirmó la Liquidación Oficial de revisión de valor, Resolución No.01-88-241-06.40-01285 del 22 de julio de 2013 (proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali).
- Con la notificación, surtida el 30 de octubre de 2013, de la **Resolución No. 10095 de 25 de octubre de 2013 (Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales)**, que confirmó la liquidación oficial de revisión de valor Resolución No.01-88-241-06.40-01296 del 23 de julio de 2013 (proferida por la División de Gestión de Liquidación - Dirección Seccional de Aduanas de Cali).

6. ARANCEL JUDICIAL

Se allega en documento anexo la consignación del depósito judicial que acredita el pago del arancel judicial (De conformidad con la ley 1653 de 15 de julio de 2013 y la Circular DEAJC 13-66 de 29 de julio de 2013, proferida por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura) por valor de DIECIOCHO MILLONES CIENTO SETENTA Y SEIS MIL PESOS (\$18.176.000)

III. HECHOS

1. Durante el año 2010 CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. hizo compras internacionales de materias primas para la fabricación productos de confitería. En distintas fechas del año 2010 la compañía presentó las declaraciones de



ALFONSO CLAUDIO GONZALEZ
Notario en Bogotá, D.C. 39

importación de materia prima, que posteriormente fueron cuestionadas por la DIAN.

Para determinar la base de liquidación de tributos aduaneros el importador aplicó el método de valor de transacción, es decir el correspondiente al valor realmente pagado o por pagar.

En las declaraciones Andinas de Valor se informó sobre la vinculación económica entre los proveedores y el importador (CADBURY COLOMBIA). Los contratos sucesivos de compraventa entre estas empresas no constan por escrito.

2. El día **26 de mayo de 2010** el Subdirector de Gestión de Fiscalización Aduanera remitió al Director Seccional de Aduanas de Cali un oficio, en el cual se relacionan varias empresas, entre ellas CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., que registraron en su contabilidad operaciones de egreso (gastos) por concepto de regalías a sus vinculados en el exterior.

El oficio menciona que *"los pagos por regalías pueden dar lugar a modificar las bases gravables... en las declaraciones de importación siempre y cuando se cumplan los presupuestos establecidos en el artículo 8.1C del Acuerdo de Valor de la OMC..."*.

3. Con base en los oficios citados la División de Gestión de Fiscalización inicia las indagaciones sobre los pagos de regalías hechos por CADBURY durante el año 2010.
4. El día **17 de noviembre de 2006** se firmó un Acuerdo de Licencia de Marca entre CADBURY ADAMS USA LLC (licenciante) y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. (licenciataria) por el cual esta última quedó facultada para usar las marcas indicadas en el anexo A del referido contrato, en relación con la fabricación, promoción, mercadeo, publicidad, venta y distribución de los productos asociados a ellas, en el territorio delimitado en el mismo contrato.

El pago de estas regalías no se estableció como una condición de venta del producto adquirido por parte de CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. La importación de las materias primas es independiente del contrato de licencia de marcas. Los supuestos de ejecución e incumplimiento en cada uno de los contratos son totalmente autónomos.

En el contrato de licencia de marcas, el pago de las regalías constituye la obligación principal a cargo del licenciatario, y el permitir el uso de las marcas en el territorio establecido constituye la obligación principal a cargo del licenciante. Mientras que en el contrato de compraventa internacional, al proveedor le es indiferente la existencia de un contrato de licencia de marcas para vender su producto, su obligación principal es transferir la propiedad de las mercancías a cambio de una contraprestación que no atiende a los términos del contrato de licencia.



En resumen, el incumplimiento de un contrato de compraventa internacional de materias primas no acarrea el incumplimiento del contrato de licencia de marcas, ni viceversa.

5. En desarrollo del contrato de licencia CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. hizo pagos a CADBURY USA por concepto de regalías. Estos pagos estuvieron sometidos a retención en la fuente a título de renta a la tarifa del 33%. Los pagos por regalías igualmente generaron IVA a la tarifa del 16%. Este IVA fue retenido y consignado por CADBURY COLOMBIA.
6. CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. tuvo que cumplir por el año gravable 2010, con las obligaciones previstas en el régimen de precios de transferencia.

El estudio de precios de transferencia de Colombia, permitió sustentar que las operaciones relacionadas con regalías, realizadas con sus partes vinculadas se hicieron en condiciones de plena competencia.

Teniendo en cuenta que los contratos de licencia de marcas y de compraventa internacional de materias primas son independientes, y que la importación de las mercancías se realizó a precios de mercado, se respetó plenamente el método de valoración en aduanas del valor de transacción.

7. CADBURY entregó a la DIAN copia del estudio de Precios de Transferencia y un documento con la relación de regalías causadas y giradas en el año 2010.
8. El día 26 de abril de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali profirió **Requerimiento Especial Aduanero², sobre las declaraciones de importación de materia prima presentadas en el tercer trimestre de 2010**, proponiendo los siguientes mayores valores de derechos arancelarios, de IVA y de sanción:

Arancel \$103.303.000
IVA \$153.599.000
Sanción \$428.346.000
Total: \$685.248.000

9. El 21 de mayo de 2013, dentro del término legal, CADBURY presentó respuesta al Requerimiento Especial. En la respuesta, CADBURY se allana parcialmente solo en lo que corresponde por el mayor valor del impuesto por los valores propuestos por gastos conexos de transporte y seguro, y adjunta recibo oficial de pago de tributos aduaneros.
10. El día 22 de julio de 2013, se expidió la **Liquidación Oficial de Revisión de Valor³**. Esta liquidación acepta el allanamiento parcial, y liquida oficialmente los siguientes mayores valores de derechos arancelarios, de IVA y de sanción:

Arancel \$91.402.000

² Resolución N°. 1-88-238-419-0435-4-033 del 25 de abril de 2013.

³ Resolución N°1-88-241-06.40-01285 de 22 de julio de 2013.

IVA	\$126.771.000
Sanción	\$350.453.000
Total	568.626.000

11. El día 13 de agosto de 2013, CADBURY interpuso **Recurso de reconsideración** contra la Liquidación Oficial de Revisión de Valor.
12. Finalmente el 25 de octubre de 2013, la División de Gestión Jurídica resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración. La Resolución⁴ que agotó la vía Administrativa fue notificada el 30 de octubre de 2013.
13. El 6 de mayo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, profirió **Requerimiento Especial Aduanero⁵, sobre las declaraciones de importación de materia prima presentadas en el cuarto trimestre de 2010**, proponiendo los siguientes mayores valores de derechos arancelarios, de IVA y de sanción:

Arancel	\$106.585.000
IVA	\$156.197.000
Sanción	\$434.824.000
Total:	\$697.606.000

14. El día 28 de mayo de 2013, dentro del término legal, CADBURY presentó respuesta al Requerimiento Especial. En la respuesta, CADBURY se allana parcialmente solo en lo que corresponde por el mayor valor del impuesto por los valores propuestos por gastos conexos de transporte y seguro, y adjunta recibo oficial de pago de tributos aduaneros.
15. El día 23 de julio de 2013, se expidió la **Liquidación Oficial de Revisión de Valor⁶**. Esta liquidación acepta el allanamiento parcial, y liquida oficialmente los siguientes mayores valores de derechos arancelarios, de IVA y de sanción:

Arancel	\$102.949.000
IVA	\$143.416.000
Sanción	\$396.700.000
Total:	\$643.065.000

16. El día 13 de agosto de 2013, CADBURY interpuso **Recurso de reconsideración** contra la Liquidación Oficial.
17. Finalmente el 25 de octubre de 2013, la División de Gestión Jurídica resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración. La Resolución⁷ que agotó la vía Administrativa.

⁴ Resolución N°10094 de 25 de octubre de 2013.

⁵ Resolución N° 1-88-238-419-0435-4-036 de 6 de mayo de 2013.

⁶ Resolución N°1-88-241 -06.40-01296 de 23 de julio de 2013.

⁷ Resolución N°10095 de 28 de mayo de 2013.

386
CLAUDIO GONZALEZ
Paralelo 31 de Bogotá D.C.

IV. NORMAS VIOLADAS

1. Los artículos 95 y 363 de la Constitución Política, que consagran los principios tributarios de justicia y equidad.
2. Violación de las normas sobre valoración aduanera. Artículos 1º y 8º del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 - Acuerdo del GATT (Hoy OMC). Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.
3. Violación del artículo 182 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, sobre adiciones al precio pagado o por pagar, por aplicación indebida.
4. Violación de los artículos 6 y 230 de la Constitución Política que consagran (a) la responsabilidad de los particulares por infringir la Constitución y las Leyes y (b) la sujeción de los jueces al imperio de la Ley.
5. Violación del artículo 22 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina sobre Instrumentos de Aplicación del Acuerdo de Valor. Violación del artículo 259 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999).
6. Violación del artículo 83 de la Constitución Política, que establece la presunción de la buena fe.
7. Violación del artículo 29 de la Constitución Política, que establece el derecho al debido proceso.
8. Violación del artículo 209 de la Constitución Política que obliga a las autoridades a coordinar sus actuaciones.
9. Violación del artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), que establece los principios de la función pública y de las actuaciones Administrativas.
10. Violación del artículo 440 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, por medio del cual se establecen los elementos que debe contener la Liquidación Oficial de Revisión.
11. Violación del Artículo 18 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, sobre gastos que deben incluirse en la base de valoración aduanera.
12. Violación de la Circular 175 de 2001, de la DIAN.



V. CONCEPTO DE LA VIOLACION.

- 5.1. **Violación de los principios constitucionales de justicia y equidad del sistema tributario. Violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política. Violación a la circular 175 de 2001, las normas deben aplicarse reconociendo su verdadero sentido, y no únicamente su tenor literal.**

A través de los actos demandados la Administración Aduanera adiciona (al valor de compra de las mercancías importadas) sumas por concepto de regalías pagadas por CADBURY COLOMBIA a una compañía vinculada. De esta forma la remuneración de un intangible (licencia de marca) resulta formando parte de la base de liquidación de tributos aduaneros.

Los tributos aduaneros hacen parte del sistema tributario y deben ceñirse a los **principios constitucionales de justicia y equidad**. Los actos acusados son violatorios de estos principios al pretender establecer una carga tributaria ilegal y excesiva. La carga tributaria impuesta se daría como resultado de acumular dentro de una sola base tanto el valor de las importaciones como el valor de los cánones por licenciamiento de intangibles, a pesar de que éstos (los cánones) ya estuvieron sujetos a su propio régimen tributario (retenciones por renta e IVA).

El hecho generador de los tributos aduaneros es la introducción de bienes tangibles al territorio aduanero colombiano. La introducción y explotación de bienes inmateriales es ajena a los tributos aduaneros. La causación de este tipo de tributos se hace de acuerdo con la clasificación adoptada en el **Arancel de Aduanas**, en el cual sólo están comprendidos los bienes tangibles⁸.

La Administración Tributaria incrementó la base de liquidación de tributos aduaneros con el valor (aproximado) de las regalías que se giraron al exterior por utilización de las marcas.

Las normas aduaneras autorizan tal adición de la base **únicamente** en el caso en que el pago de regalías sea una "condición de venta", es decir, sólo en el evento en que la obligación de girar regalías constituya un requisito *sine qua non* para que el proveedor acepte suministrar las mercancías que serán importadas.

Como se verá más adelante, la DIAN efectuó tal adición a la base de liquidación de los tributos aduaneros sin existir "condición de venta" y de esta forma pretende producir como efecto que la remuneración de un contrato de licencia por explotación de un intangible resulte involucrada en la base de liquidación de tributos correspondientes a mercancías que traspasaron la frontera aduanera.

El efecto de los actos demandados es pues una liquidación ilegal y desproporcionada de tributos aduaneros, que desconoce que la explotación del

⁸ En la Sentencia No. 9748 del 28 de abril de 2000, (CP Doctor Delio Gómez Leyva) la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del Oficio DIAN 0013 del 3 de febrero de 1998, luego de considerar que los comerciales de televisión no son mercancías sino bienes intangibles y que en consecuencia no son aplicables las normas sobre valoración aduanera.

En el caso que se plantea en la presente demanda, se acepta que las regalías sí pueden llegar a ser parte del valor en aduanas, pero **únicamente si fueron acordadas como una condición de venta por el proveedor de las mercancías**. Lo cual debe verse como una situación especial y excepcional.



intangible dio lugar a sus propias implicaciones impositivas, ya que el giro exterior de regalías estuvo sujeto a las retenciones del 33% por impuesto de renta y 16% por impuesto sobre el valor agregado (IVA).

Esta carga impositiva es incluso más onerosa que la que hipotéticamente habría resultado si el proveedor de los bienes hubiese involucrado en el precio de venta el valor del intangible.

La violación a los principios de justicia y equidad se genera por el hecho de gravar dos veces al contribuyente, sin que exista razón alguna para hacerlo, por cuanto el contexto de la operación, y el sentido de las normas que la Administración pretende aplicar, dan a entender claramente que en este caso la adición a la base de tributación carece de sentido.

El hecho de que la DIAN intente forzar la aplicación de las normas de adición de regalías a la base de tributación de forma literal, genera la violación a los principios de equidad y justicia, ya que un contribuyente termina siendo gravado doblemente, con base en normas que no son aplicables para el caso en estudio bajo una interpretación lógica y razonable.

5.2. Consideración especial respecto del IVA en la importación.

La violación de los principios de justicia y equidad es manifiesta en lo que tiene que ver con el mayor IVA liquidado. Tratándose de bienes que son vendidos por CADBURY COLOMBIA, es evidente que los IVAs causados en la importación en la materia prima con base en la cual se producen los mismos, son descontables de los impuestos generados en las ventas de los bienes. De manera que el pago del IVA en la importación es simplemente un **anticipo** del impuesto sobre el valor agregado total que debe recibir el Estado.

El caso que aquí se debate entraña una gran injusticia para la entidad responsable (del IVA) en cuanto el Estado ya recibió de aquélla el impuesto a las ventas **sobre el valor agregado total** de los bienes vendidos y sin embargo, posteriormente, se liquida un mayor valor de impuesto a las ventas en la importación, que ya no puede ser tratado como descontable. En últimas, el Estado estaría recibiendo recursos por concepto del impuesto a las ventas que superan la aplicación de la tarifa del impuesto sobre el valor agregado total de los bienes, determinado por los valores de venta a consumidores finales.

En otras palabras, el Estado estaría forzando al responsable del IVA a pagarle un impuesto que normalmente habría tenido un efecto económico neutro (pues podría haber sido descontado): los valores de IVA que “sumarían” en la declaración de importación se habrían registrado como valores “negativos” (impuestos descontables) en las declaraciones bimestrales de IVA. Sin embargo, la autoridad aduanera liquida y exige el impuesto a las ventas en un momento en que ya no es posible usar el derecho al descuento. De esta forma se cometería una gran injusticia con la sociedad importadora y se desconocería la esencia del impuesto a las ventas como impuesto sobre el valor agregado.

La Administración dentro de los actos administrativos demandados, aduce que no existen normas que digan que las declaraciones no pueden ser modificadas por el



hecho de que en las mismas deban hacerse ajustes por regalías, o que el hecho de haber liquidado el IVA en la nacionalización no implica la imposibilidad de exigir mayores valores de IVA's, si se dan las circunstancias pertinentes.

Lo que hemos querido mencionar dentro de este punto, no es que la Administración tenga las manos atadas para la modificación de las declaraciones, pero sí se debe entender que el hecho de hacer una liquidación por mayores valores de IVA en este momento, implica llegar a un verdadero mayor valor del que tendría que pagar el contribuyente, por concepto de este impuesto. La mecánica del IVA, implica que el mismo se paga apenas como un anticipo, que será descontable posteriormente de los IVA's recaudados en la reventa de los productos.

Es decir, por medio de la posición formalista de la Administración, la cual no toma en cuenta la mecánica de este tributo, se está desconociendo la justicia tributaria, y realmente se le está exigiendo al contribuyente más de aquello con que las normas han querido que contribuya a las cargas públicas.

Es claro que la Administración debe aplicar las normas tributarias, sin embargo lo mismo debe hacerse tomando en cuenta el contexto dentro del cual se aplican y el sentido de las mismas. En este punto vale la pena recordar lo mencionado por la Circular 175 de 2001 de la DIAN, que constituye una norma de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la Administración:

Circular 175 de 2001:

“En conclusión, es necesario que en los procesos y actuaciones adelantados por los funcionarios de la DIAN, se dé prevalencia a lo sustancial o de fondo sobre lo formal o de simple trámite, teniendo siempre como principio que los derechos de los contribuyentes o usuarios no se pueden desconocer so pretexto de la aplicación de disposiciones de carácter puramente formal que además desvían o quitan mérito a la intención del particular frente al estado, pero igualmente sin desatender el procedimiento reglado, que como lo sostiene la jurisprudencia, en muchos casos es el que da forma al derecho sustancial.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Es claro que el procedimiento debe seguirse siempre y cuando ayude a dar forma a los derechos sustanciales del contribuyente, sin embargo en este caso, la aplicación literal de las normas lleva a una desfiguración de la lógica bajo la cual funciona el IVA, el cual pasaría a convertirse en un verdadero mayor valor del impuesto para CADBURY, y no en un anticipo como debe ser. Es decir, se le estaría imponiendo a la empresa un mayor valor que constituye una sanción que en ningún momento las normas tributarias han tenido la intención de regular.

Debemos recordar además que una de las manifestaciones del principio de equidad, lo constituye justamente la capacidad económica del contribuyente. En este sentido se dice dentro de la sentencia C-748 de 2009:

Sentencia C-748 de 2009:

“Dicho principio, adicionalmente, sirve de guía para ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios, entre los contribuyentes, para lo cual resulta



384
M. GONZALEZ
Bogotá, D.C.

relevante la valoración de su capacidad económica y de la naturaleza y fines del impuesto pertinente, para evitar que se impongan gravámenes excesivos o beneficios exagerados". (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Es claro entonces, que al exigirle al contribuyente el pago de IVA's que no tendría posibilidad de llevar como descontables, se genera una mayor carga para este que no mide su capacidad económica dentro del contexto del impuesto.

Resulta definitivamente contrario a la ley y a la Constitución que las autoridades produzcan los efectos mencionados sobre la base de **inferir** que los pagos de regalías constituyen una condición para que sea posible la venta desde el exterior de las mercancías importadas.

5.3. Violación de las normas sobre valoración aduanera. Artículos 1º y 8º del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 - Acuerdo del GATT (Hoy OMC). Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Los actos demandados son violatorios de las normas sobre valoración aduanera establecidas en el *Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 - Acuerdo del GATT* (Hoy OMC) aplicables por virtud de la Ley 170 de 1994⁹ y de las Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Dispone el *Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* en su artículo 1º:

Artículo 1.

1. 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**, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
(...)

d) **Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.**

Artículo 8

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:

a) (...).

⁹ Por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)", suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino.

385
CLAURO GONZALEZ
21 de Bogotá D.C.

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;

5.3.1. Sentido y propósito de las normas de ajuste al valor en aduanas.

Antes de entrar a analizar la regla que habla de ajuste por regalías que constituyan condición de venta (Art. 8c) resulta necesario observar que las distintas hipótesis de ajuste **constituyen medidas para evitar que valores asumidos por el comprador**, que son facturados o asumidos por separado (y que en todo caso son atribuibles a los bienes físicos importados) **puedan quedar por fuera del valor en aduanas**.

Dice el artículo 8° del Acuerdo¹⁰:

Artículo 8

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:

a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

- i. las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii. el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
- iii. los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

- i. los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
- ii. las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
- iii. los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

¹⁰ "ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994"



- iv. ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de 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;
- d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor

(Subrayados son nuestros).

Nótese que los conceptos mencionados en el literal a) del artículo corresponden claramente a erogaciones que **deben formar parte del costo de adquisición** de las mercancías importadas: "*comisiones y gastos de corretaje, envases o embalajes y gastos de embalaje*".

Por su parte los conceptos contemplados en el literal b) corresponden a bienes o servicios que el comprador suministra gratuitamente o a precios reducidos y que **igualmente deben formar parte del costo de producción** de los bienes importados: "*materiales, piezas..., partes y artículos análogos incorporados...; herramientas, matrices, moldes... utilizados para la producción; ingeniería, creación y perfeccionamiento..., diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción*".

Los literales a) y b) de la regla se refieren claramente a **componentes de valor agregado de los bienes físicos importados**, que podrían quedar por fuera del valor en aduanas si no existiera la regla de ajuste. El sentido y el propósito del artículo 8 es precisamente prever las situaciones en que los importadores podrían buscar la reducción del valor en aduanas mediante la disminución del valor facturado por el proveedor.

Ahora bien, los literales c) y d) que se refieren respectivamente a derechos de licencia y a valores que deban revertir al vendedor (proveedor del exterior) también están considerando la retribución que debe pagarse por la adquisición de los bienes físicos.

Las reglas de estos dos literales contemplan un ajuste al precio de los bienes materiales en la medida en que el pago de otras prestaciones se incluye como condición¹¹ de la venta o suministro. De esta forma el proveedor de las

¹¹ Si bien el texto contenido en el literal d) del artículo 8 no menciona expresamente la condición de venta, la regla es solo aplicable cuando hay condición de venta:



mercancías se asegura de que su remuneración por la venta quede atada a prestaciones adicionales, que representan una fórmula de reajuste del precio (este ajuste al precio estrictamente debería constituir un mayor costo de adquisición de las mercancías).

Lo que se debe resaltar del artículo 8 es que contempla reglas para evitar que la base de liquidación de tributos se pueda afectar por las distintas formas de acuerdos que podrían darse entre proveedor e importador. Pero es muy importante entender que en todos los casos (en todos los literales) se está teniendo en cuenta la forma de establecer la remuneración adecuada para compensar los valores agregados acumulados en las mercancías físicas.

5.3.2. Justificación de la regla que obliga a adicionar el “valor de transacción” con los “ cánones y derechos de licencia”.

La regla contenida en el artículo 8(c) se justifica en la medida en que el pago de cánones por intangibles vinculados a los bienes importados podría constituirse en una herramienta de manipulación de la base de liquidación de tributos aduaneros. Suponiendo un tratamiento tributario más favorable para pagos al exterior por uso de intangibles se abriría la posibilidad de que el “valor de transacción” fuera artificialmente disminuido (disminución que estaría compensada por una obligación paralela de pago por concepto de intangibles).

En este hipotético escenario, se habría disminuido la base de liquidación de tributos aduaneros, pero de todos modos se habría pagado al exterior una suma adicional, aunque por concepto de explotación de un intangible.

5.3.3. Por qué la “razón reguladora” de la norma de valoración no resulta adecuada a Colombia.

La “razón reguladora” de la norma de valoración comentada no se ajusta a la realidad de Colombia ni, en general, a la de países que acogen el **criterio de la fuente**, en la definición de la territorialidad del impuesto sobre la renta. En efecto, Colombia grava muy fuertemente los pagos al exterior por concepto de explotación de intangibles¹² y es claro además que la liquidación de ese gravamen sigue el **criterio de la fuente** y no el **criterio del domicilio**. Es decir, que las normas colombianas contemplan la causación del impuesto incluso si el beneficiario del pago no tiene domicilio (o establecimiento permanente) en nuestro territorio, ya que el énfasis de la aplicación espacial de las normas del impuesto sobre la renta está en el criterio de la fuente (el lugar en que se explota el intangible, con independencia de la presencia doméstica del beneficiario del pago).

Resolución 4240 de 2000. ART. 184.—Conceptos no incluidos en el valor en aduana. El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos:

1. Comisiones de compra.
2. Derechos de reproducción en Colombia de las mercancías importadas.
3. Derechos de distribución o reventa de las mercancías importadas, si no constituyen una condición de venta de estas mercancías para su exportación a Colombia.

¹² La regla general es la aplicación de una tarifa del 33% (E.T. art. 408).



La regla del artículo 8(c) tiene pleno sentido en países que en materia de tributación internacional aplican el **criterio de residencia** ya que, de acuerdo con este criterio las rentas provenientes de la explotación de un intangible sólo tributan en el país sede del beneficiario de los pagos. En este caso la disminución de la base de liquidación de tributos aduaneros (compensada por la remuneración de intangibles) sí representaría una indebida disminución de la tributación y sí afectaría los intereses fiscales del país a cuyo territorio se importan los bienes y desde donde se giran regalías al exterior. Es esta la razón de ser de la norma de valoración aduanera.

Debe resaltarse en este punto que la concepción de las normas contenidas en el “Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio” ha sido marcada por la influencia de los países desarrollados con mayor liderazgo en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Estos países, por regla general, aplican el **criterio de la residencia** en sus regímenes del impuesto sobre la renta. Una clara muestra de lo aquí afirmado se encuentra en el “Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio” acogido por la OECD (y efectivamente implementado en muchos acuerdos bilaterales¹³), cuyo artículo 12 dice:

Artículo 12

1. Las regalías que se generen en uno de los Estados contratantes, cuyos beneficios económicos pertenezcan a un residente del otro Estado contratante, solamente podrán ser gravadas por este otro Estado.¹⁴

Debe no obstante aceptarse que la situación para nuestro país podría cambiar gradualmente en el futuro en la medida en que vayan entrando en vigor Convenios de Doble Imposición suscritos por Colombia, que siguen el modelo de la OCDE y que representan un “desplazamiento” hacia la aplicación del criterio de la residencia (renunciando o morigerando la aplicación del criterio de la fuente). Debe tenerse en cuenta que los convenios que Colombia viene firmando se establece un límite del 10% a la retención sobre regalías (a título del impuesto sobre la renta). En estos casos la “razón reguladora de la norma” quedará mejor adecuada a una realidad modificada (por lo menos en relación con los países con los cuales rijan los convenios).

De cualquier forma, para el caso aquí discutido la realidad fue que las regalías estuvieron sujetas a una tributación del 33%, a título del impuesto sobre la renta.

Valga la pena mencionar que el argumento al que hemos hecho referencia dentro de este numeral, el cual debe mirarse en contexto con lo dicho en los numerales 5.3.1 y 5.3.2., ha sido desconocido por la DIAN, entendiéndolo

¹³ Sin embargo debe anotarse que los convenios de doble imposición suscritos por Colombia han adecuado esta norma estableciendo una distribución del ingreso fiscal entre el país de residencia y el país de la fuente. La regla es que el país de la fuente sí puede gravar las regalías pero con una tarifa máxima de retención del 10%. Y el país de residencia también gravará las regalías, pero reconociendo un descuento tributario por el impuesto pagado en el país de la fuente.

¹⁴ Este texto en español no corresponde a una traducción oficial. El texto original en inglés es el siguiente: “**Article 12.** (1) *Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable in that other state.*”



389
AVILLO GONZALEZ
Luisa A. 31 de Bogotá D.C.

como una simple apreciación personal que supuestamente en nada afectaría lo mencionado en el Acuerdo General de la OMC¹⁵.

La Administración falla en entender el alcance del argumento; es claro que las normas tienen un carácter anti-evasivo, es decir, las mismas buscan evitar que la base de tributación sea disminuida al excluir elementos que normalmente harían parte de la base de los tributos aduaneros, lo que podría ocurrir si se hicieran pagos por concepto de un intangible, que realmente constituyeran una condición de venta de los bienes importados.

Sin embargo, llevar a cabo este tipo de operaciones, sólo tendría sentido cuando la disminución de la base aduanera, estuviera compensada por un pago que no estuviera sometido a impuestos, o lo estuviera a una tarifa considerablemente inferior, lo que no ocurre, ya que los pagos por regalías quedaron sometidos a una tarifa muy superior.

No puede la DIAN simplemente obviar el hecho de que no existe motivación económica, para aplicar una norma que busca evitar la erosión de la base gravable, cuando la misma no sólo no está siendo erosionada sino que de hecho está siendo incrementada. Es contradictorio por un lado aducir que se está privilegiando la sustancia en la aplicación de las normas, y a la vez desconocer el hecho de que el caso de CADBURY, no se cumplen los supuestos que motivan las reglas de adición de las regalías a la base gravable.

Para culminar este punto es pertinente hacer la siguiente cita sobre el tema de la interpretación de la norma impositiva:

“Reconocido como está el carácter jurídico de la norma tributaria su concepción tendría que tomar en consideración los hechos antecedentes, la realidad económica, política y social, para ponerlos en contacto con los principios y valores de la tributación, que hemos aceptado como válidos en la constitución democrática, y que quiero repetir aquí, así sea esquemáticamente, por razones de método:

“Interpretar, es una tarea exquisitamente racional que permite superar las imperfecciones de la letra de los textos jurídicos. Se trata de explicar o hacer explícito un contenido que surge lógico de la norma jurídica interpretada. No se habla actualmente de interpretación restrictiva ni tampoco de interpretación extensiva para descartar su uso en determinadas disciplinas jurídicas, tales expresiones son inexactas ya que la interpretación por definición es declarativa y por ello el intérprete en realidad no extiende ni restringe la voluntad del legislador. La interpretación verdadera indaga la ratio legis y la aplica”¹⁶.

Esta cita resulta de importancia para insistir en que la regla de ajuste del valor en aduana (por cánones y derechos de licencia) debe ser correctamente interpretada teniendo en cuenta su sentido y propósito y al mismo tiempo el contexto en el cual se aplica.

¹⁵ Resolución N° 10094 de 25 de octubre de 2013 Pp. 15 y la Resolución N° 10095 de 25 de octubre de 2013. Pág. 18.

¹⁶ Lucy Cruz de Quiñones, Ponencia “Política Tributaria y Reforma”, XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena, febrero de 2001.



ALFONSO GILBERTO GONZALEZ
Natale 31 de Bogotá, D.C.

5.3.4. Análisis presentado en el estudio de valor que sostiene la existencia de la condición de venta, a partir del contrato de licencia:

La Administración analiza los acuerdos de licencia de marca suscritos entre CADBURY ADAMS USA LLC y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., y concluye que el texto contenido en éstos, permite inferir una condición de venta **implícita**.

Para inferir la existencia del pago de cánones y derechos de licencia como “condición de venta” de las mercancías destinadas a Colombia, la Administración tiene en cuenta: (a) que los intangibles están relacionados con los bienes importados y (b) que no obstante siendo distintos el vendedor de las mercancías y el titular de los intangibles, se trata de compañías vinculadas. Y es aquí donde resulta de la mayor importancia considerar la “razón reguladora” de la norma de valoración, ya que antes de entrar a presumir la existencia de la “condición de venta” era absolutamente necesario observar que tal condición (y la presunta “manipulación” del valor de transacción) no reportaba ningún beneficio a las compañías involucradas en la operación.

El Estado colombiano no puede abstenerse de aplicar la regla sobre adición de los cánones al valor de transacción (independientemente de la falta de adecuación a las circunstancias locales). Sólo que únicamente debe hacer tal ajuste cuando sin lugar a dudas determine la existencia de una condición de venta¹⁷.

Lo que no es admisible es que **presuma la existencia de la “condición de venta”** cuando ésta en realidad no existe y cuando las circunstancias propias del país (el régimen del impuesto sobre la renta y el **criterio de la fuente**) dejan claro que no hay razón para suponer que las partes contratantes estaban interesadas en implantarla.

Los argumentos presentados en el estudio de valoración, carecen de fundamento jurídico y económico (como explicaremos), y por lo tanto, no es viable suponer una condición de venta, que es en realidad, inexistente.

5.3.4.1. El Acuerdo (contrato) de Licencia:

El contrato de licencia se define como el “convenio por virtud del cual una persona natural o jurídica, llamada licenciante, se obliga para con otra, llamada licenciataria, a cederle o concederle el uso reteniendo la propiedad a cambio del pago de una remuneración (regalía) por parte de este último”.

En la licencia, una de las notas características es que el titular no se desprende, como en la cesión, de la exclusividad absoluta del derecho, sino más bien se limita o se restringe al licenciataria a ciertos derechos, ejerciendo el licenciante ‘el control de la marca y los derechos no expresamente transmitidos’ (Bertone y Cabanellas ob. Citada pág. 305)”.

¹⁷ La condición de venta es determinante del vínculo entre el precio de venta de las mercancías y las regalías pagadas, de manera que éstas también tengan “la función” de remunerar los bienes físicos.



341
ALFONSO CHAMBERGON
Notaría 31 de Bogotá

De acuerdo con el texto anterior, es claro que la existencia de un contrato de licencia, o de un acuerdo de uso de marcas, implica obligaciones para las partes. Licenciante y licenciario adquieren compromisos correlativos: por un lado, el licenciante se obliga a conceder el uso pacífico de las marcas, y a cambio, adquiere el derecho a recibir el pago de regalías. Por su parte, el licenciario adicionalmente contrae obligaciones sobre conservación y protección de la marca, que no son otra cosa que la responsabilidad que se tiene por la explotación de ésta en un territorio donde el licenciante ha convenido no explotarla, y por lo tanto, estas obligaciones no son sino las mismas que tendría el dueño de la marca y que se esperan de un buen hombre de negocios.

5.3.4.2. Análisis de las cláusulas contractuales:

Como hemos explicado, la Administración hace un análisis de las cláusulas contractuales, de forma que construye una supuesta "condición de venta" a partir de las obligaciones que son comunes en este tipo de contratos.

La Administración incorrectamente aduce que el hecho de que dentro de la cláusula 9 del contrato de licencia se mencione que si el licenciario o el licenciante incumplen en la ejecución material de alguno de los términos, el contrato puede darse por terminado, esto supuestamente da lugar a inferir que existe la condición de venta.

La Administración no puede confundir los dos contratos que existen, ni entre qué partes han sido suscritos. En cualquier contrato, el incumplimiento contractual es causal para la terminación del acuerdo. Esto no es distinto en un contrato de licencia, aún más, cuando el incumplimiento se deriva del no pago de las regalías, pues el pago constituye la obligación principal a cargo del licenciario frente al licenciante, quien le ha otorgado la posibilidad de explotación de un intangible. Este hecho no puede confundirse con una condición de venta, pues para el proveedor, es indiferente la existencia del contrato, o sus condiciones, pues éste, fabricante, no recibe directa o indirectamente contraprestación por la ejecución del contrato de licencia, sino únicamente por la venta de producto a CADBURY COLOMBIA.

Un hecho relevante es que CADBURY COLOMBIA hace ventas a vinculadas (por ejemplo a CADBURY ECUADOR) sin que sobre estas se genere el pago de regalías. Esta ausencia de pago de regalías no impide que la compañía proveedora siga teniendo la disposición de despachar mercancía hacia Colombia. Es muy claro entonces que las regalías no representan una condición para las ventas que el proveedor hace con destino a nuestro país.

E igualmente relevante resulta el hecho de que dentro de las ventas que sí generan regalías están las de productos elaborados por CADBURY COLOMBIA. Las regalías tienen su propio fundamento jurídico y económico (contratos de licencia de marcas) y no pretenden ser una fórmula de reajuste del precio de mercancías despachadas por el proveedor.



Las cláusulas que la Administración tomó como supuestas evidencias de la condición de venta, no son otra cosa que un reflejo de lo que normalmente se acuerda en este tipo de contratos. **En caso de incumplimiento del contrato de licencia**, Cadbury Colombia **no estaría autorizada a utilizar las marcas** afectando no sólo su relación comercial con el proveedor, sino también su producción nacional, con lo cual, es claro que ésta cláusula no refleja una condición de venta (impuesta por el proveedor), sino una condición para usar las marcas (impuesta por el licenciante).

E igualmente debe mencionarse que una parte de las importaciones es destinada a la venta a vinculadas sin que se generen regalías. De manera que la terminación del contrato de licencia de marcas no impediría que CADBURY COLOMBIA pudiera seguir importando y distribuyendo producto que resulta ajeno a la liquidación de regalías.

Un ejemplo de lo errada que es la posición de la Administración, se encuentra en las Liquidaciones Oficiales demandadas, al decir:

“Revisado en términos generales el contrato de licencia y en especial los apartes transcritos, este despacho encuentra que si hay una condición de venta sin la cual, el contrato no existiría, que se refiere al pago de las regalías, por cuanto el pago está relacionado con las mercancías objeto de valoración, dado que se hace por el derecho de comercializar y distribuir de manera exclusiva dichas mercancías importadas, y el importe de la regalía varía según el valor de las ventas netas”¹⁸ (Subrayas fuera del texto original)

El párrafo anterior, demuestra la confusión en la cual se encuentra la Administración frente a este tema, es errado pensar que el contrato de licencia sólo existe para garantizar la venta del producto importado; como lo hemos explicado los pagos también se hacen por la utilización de marcas que recaen sobre productos fabricados en Colombia. Es decir, aún en el caso hipotético de que toda la producción se trasladara a Colombia, con materiales obtenidos dentro del país, y no se hiciera un solo pago por importaciones, el contrato de licencia no perdería su validez, por cuanto el objeto del mismo es la posibilidad de explotar las marcas, y no el suministro de bienes desde el exterior.

Igualmente errado, resulta pensar que la obligación de pagar regalías, ocurre a cambio de la adquisición de mercancías, esta es una inferencia que no se desprende del contrato en ninguna parte, las regalías surgen por el hecho de utilizar las marcas, sin importar que estas sean explotadas por bienes suministrados desde el exterior o **producidos nacionalmente**.

¹⁸ Resolución 01296 de 23 de julio de 2013 y Resolución 01285 de 22 de julio de 2013, página 25.



38
ALFONSO ALVARO GONZALEZ
Secretario de Hacienda

5.3.4.3. Realidad Comercial y Económica de los Acuerdos (Contratos) de Licencia:

Para la Administración, la condición de venta se infiere del análisis de las cláusulas contenidas en el Acuerdo suscrito entre Cadbury Adams USA LLC y Cadbury Adams Colombia S.A.

Según la Administración, éstas implican la condición necesaria para que el valor de las regalías sea adicionado al valor en aduana, y de esta forma se liquiden mayores tributos aduaneros.

Sin embargo, lo que la Administración parece desconocer, es que los términos contractuales previstos en el Acuerdo analizado, no son distintos de los que dos compañías independientes acordarían, como queda demostrado en el Estudio de Precios de Transferencia de Cadbury Adams Colombia S.A. y el cual está en poder de la Administración.

5.3.4.4. Vinculación entre las partes:

Para la Administración es determinante la vinculación entre las tres compañías: importador, proveedor y licenciante. Sin embargo, parece que este hecho se obvia para poder hacer coincidir los elementos necesarios para la aplicación del “valor de transacción” con el ajuste por regalías.

Para ilustrar nuestra afirmación tenemos lo dispuesto en el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 en su artículo 1º:

Artículo 1.

1. 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, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
(...)

d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1º, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de la transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si por la información obtenida del importador o de otra fuente, la administración de aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará estas



794
27/05/2014
MILAGRO SANCHEZ
2014-05-27 10:00 AM

razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito;

b) (...)."

Teniendo en consideración las normas transcritas, resulta abiertamente contradictorio que la autoridad aduanera acepte el método de "valor de transacción" (lo cual presupone que se verificó que la vinculación no influyó en el precio) y que al mismo tiempo infiera que existe "condición de venta". La contradicción es más notoria si se tiene en cuenta que para presumir la existencia de la "condición de venta" se tuvo como elemento determinante la existencia de la vinculación.

La "condición de venta" es un elemento que vincula los contratos de compraventa y de regalías, de manera que no pueda subsistir uno sin otro. Al estar atados los contratos surge la presunción de que el pago de regalías puede "inflarse" en detrimento de la remuneración de las compraventas y, consecuentemente, de la base de tributos aduaneros.

En el presente caso no existe condición de venta pero la DIAN ha inferido su existencia con lo cual indirectamente está presumiendo que el valor de transacción no es real ya que debe ser adicionado con el valor de regalías pagadas.

No obstante, las autoridades incurren en una contradicción pues de acuerdo con la norma aduanera la aplicación del método de "valor de transacción" entre vinculados sólo es posible cuando se ha establecido que la vinculación no ha influido en el precio. Si la vinculación no influyó en el precio y si los contratos no contemplaron una cláusula de "condición de venta" no se entiende cómo puede surgir el planteamiento oficial de que la vinculación permite presumir una condición de venta.

Las operaciones con el proveedor de los bienes se hicieron por valores comerciales en los cuales no influyó la vinculación. Si esto no hubiese sido así el método de "valor de transacción" no habría podido ser aplicado y habría sido necesario recurrir a alguno de los métodos contemplados en los artículos subsiguientes (Art. 2º valor de transacción de mercancías idénticas; Art. 3º valor de transacción de mercancías similares; Art. 5º precio unitario a que se venda la mayor cantidad de mercancías idénticas o similares; Art. 6º valor reconstruido).

Es importante mencionar en este punto, que la administración no tiene en cuenta el cumplimiento de los criterios de precios de transferencia y de plena competencia, pues de haber tenido en cuenta este estudio hubiera llegado a la conclusión lógica que si la vinculación no influyó en el precio, y no hubo condición de venta, el valor de aduanas se declaró correctamente.

Es decir, por un lado la Administración acepta que el valor de la venta es real, y corresponde a valores de mercado, y sin embargo insiste en que



345
JULIO GONZALEZ
11 de Agosto de 2013

dicha situación da lugar a la adición de regalías a la base de tributación aduanera. En ese sentido se dice en las resoluciones demandadas:

Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración.

“Resulta de importancia tener claridad y adelantar la diferenciación de dos (2) temas fundamentales para dirimir el presente asunto; el primero, relacionado con la existencia o no de vinculación entre el comprador y el vendedor y, si tal vinculación afecta o no el precio de transacción; el segundo el atinente a los ajustes a efectuar en atención a las obligaciones que se derivan del Artículo 8 del Acuerdo, tales como, la adición al valor de las mercancías por el concepto de cánones o derechos de licencia, por lo que no resulta contradictorio aceptar que se puede aceptar que se puede valorar por el “Valor de Transacción” al determinar que la fijación del precio de los bienes no está afectada por la vinculación y requerir la adición del valor pagado como regalía por la condición de venta que implica pagar por el derecho de uso de la marca por ejemplo (...)”¹⁹

Liquidación Oficial de Revisión de Valor.

“Por lo anterior, este despacho considera que tanto el área investigadora, en su análisis para elaborar la propuesta de Liquidación Oficial de Revisión de Valor, como el investigado, coinciden en demostrar que la vinculación no afectó los precios, lo que permite que la valoración de la mercancía objeto de estudio, se realice en aplicación del “Método del Valor de Transacción”.

(...)

Considera el despacho que con este análisis, se confirma lo que la División de Gestión de Fiscalización y este despacho han venido sosteniendo, y es que si se puede valorar la mercancía por el método del valor de transacción, porque a pesar que existe una vinculación entre las partes, esta no afectó el precio.

(...)

Este despacho concluye teniendo en cuenta los argumentos expuestos en este acto administrativo y las pruebas que reposan en el expediente, que si hay una condición de venta, la cual se encuentra estipulada en el contrato suscrito entre CADBURY ADAMS COLOMBIA y CADBURY ADAMS USA LLC por el uso de la marca en productos terminados licenciados, sobre los cuales está obligado a pagar una tasa de regalía a su licenciante, quien es un vinculado económico de sus proveedores, y que de conformidad con la cláusula 9) del Acuerdo de Licencia, cualquier incumplimiento de alguno de los términos acordados, da por terminado dicho Acuerdo.”²⁰ (Subraya fuera del texto original)

¹⁹ Resolución N° 10094 de 25 de octubre de 2013. PP. 20; y la Resolución N° 10095 de 25 de octubre de 2013. Pág. 23.

²⁰ Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 01285 de 22 de julio de 2013. Pp. 29 y 30. Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 01296 de 23 de julio de 2013. Pp. 29 y 30.



598

COPIA
100-14-06

La Administración Tributaria insiste en que el precio pagado es independiente de la condición de venta, posición que resulta incoherente; sólo si mediante los precios pagados en las regalías, se está erosionando la base de tributación aduanera, con base una condición de venta que en realidad existiera, podría hacerse la mencionada adición.

Nunca se ha dicho que se debe descartar el método de valor de transacción debido a la vinculación de las partes, sólo se ha afirmado que la adición de regalías no se aplica en vista de que no se dan los supuestos de hecho que prevén las normas que la regulan.

Como se ha explicado en la vía Administrativa, adicionalmente son aplicables las reglas contenidas en la Resolución 846 reglamentaria de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, citadas por la propia Administración dentro del proceso en vía Administrativa:

Art. 14. Influencia de la vinculación.

(...)

Hay tres situaciones que las Administraciones Aduaneras pueden considerar como una demostración:

- i. El precio se ha ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de industria de que se trate; o
- ii. El precio se ha ajustado de manera conforme con el modo en que el vendedor fija los precios de venta a compradores no vinculados a él; o
- iii. Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa, en un periodo de tiempo representativo, en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

Se reitera que el valor pagado al proveedor fue normal y remuneró adecuadamente los bienes suministrados, sin que la vinculación hubiese afectado la transacción.

E igualmente fue normal la retribución pagada a la compañía vinculada que concedió las licencias de las marcas y a esta retribución se aplicó la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, a la tarifa del 33%.

Es importante hacer notar en este punto, que dentro de los actos demandados, se llega al punto de mencionar que el contribuyente nunca ha probado que la vinculación interpartes no tiene incidencia en los precios pagados. Es simplemente absurdo mencionar esto, cuando durante todo el proceso se le ha probado a la Administración que el Estudio de Precios de Transferencia, deja claro que los pagos se hicieron a valores de mercado, y además cuando el propio Estudio de Valor tomado como referencia por la Administración para expedir los actos demandados tuvo en cuenta el estudio de precios de transferencia como un elemento más para concluir que el valor de las importaciones corresponde a precios de mercado.

398
GONZALEZ
Calle 14 No. 14-14

La autoridad tributaria y aduanera tiene una obligación de actuar de manera armónica y coordinada, pues de lo contrario puede llevar al contribuyente a una situación totalmente injusta de liquidación de tributos. Es un contrasentido aceptar que los precios acordados por Cadbury corresponden a valores de mercado y al mismo tiempo proponer un ajuste basado en la suposición de una "condición de venta".

5.3.5. La equivocada presunción de la condición de venta representa una violación de las normas sobre valoración aduanera.

Encontrar (a través de un cuestionable proceso de inferencia) una condición de venta en donde realmente no existe da lugar a una ilegal adición al "valor de transacción" y produce como consecuencia la liquidación de tributos por fuera del marco legal y constitucional.

Pero adicionalmente a esa abierta inequidad, resulta claro que las autoridades están violando las normas sobre valoración aduanera pues están efectuando un ajuste a la base de liquidación **cuando en realidad no existe la "condición de venta" que es la que sustenta y justifica la adición.** Por esta razón los actos demandados deberán ser anulados.

Hay dos elementos que en el presente caso resultan relevantes para explicar por qué la condición de venta no puede inferirse del simple hecho de que exista vinculación:

1. Las circunstancias especiales de Colombia, como arriba se ha explicado, han significado que el Estado **ya recaudó impuesto de renta por un valor equivalente al 33%** del valor de los "cánones y derechos de licencia", de manera que resulta totalmente contrario a los principios constitucionales que la misma entidad encargada de los dos tipos de tributos (renta y aduanas) ahora pretenda recaudar sumas adicionales de tributos aduaneros sobre la misma base.

Por otra parte, las regalías pagadas al exterior causaron un IVA del 16% (aunque este tuvo tratamiento de impuesto descontable).

2. Las operaciones realizadas por CADBURY con sus vinculadas han sido objeto del **análisis de Precios de Transferencia**. Tanto la operación de compra de producto importado, como la operación de pago de regalías, han sido sometidas al análisis propio de los precios de transferencia. Y para ninguna de estas operaciones la Administración Tributaria planteó reparos²¹.

El estudio de precios de transferencia permite concluir que las operaciones se han realizado en condiciones similares a las que habrían sido acordadas entre partes independientes.

²¹ Cabe aquí recordar que la actuación administrativa se inició por la Comunicación enviada por el Subdirector de Gestión de Fiscalización Internacional en la que afirmó: "los pagos por regalías pueden dar lugar a modificar las bases gravables ... en las declaraciones de importación siempre y cuando se cumplan ... los presupuestos establecidos en el artículo 8.1C del Acuerdo de Valor de la OMC...". Sin embargo no existió ningún cuestionamiento a las conclusiones del estudio de precios de transferencia.



De acuerdo con lo expuesto, por una parte el tratamiento desde el punto de vista del impuesto sobre la renta desvirtúa que se pudiera tener algún interés en utilizar las regalías como una forma de “reajuste” del precio de los bienes físicos importados. Por otra parte el importador, en su calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, cumplió con las obligaciones de precios de transferencia que permiten sustentar que tanto los valores pagados por los productos importados, como los pagados por las regalías, son normales. Los exportadores, también cumplieron en su país con las normas de precios de transferencia.

Debe resaltarse que la propia DIAN tuvo en cuenta el estudio de precios de transferencia de CADBURY COLOMBIA, como elemento para validar que la vinculación no influyó en el precio de las importaciones y para considerar en consecuencia aceptable el método de valor de transacción²².

La Administración Tributaria dio aplicación a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 1º del Acuerdo de Valoración²³, que dice:

Normas de Valoración en Aduana.

Artículo 1.

Numeral 2.

a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. (subrayados y negrillas son nuestros).

Efectivamente resulta relevante que la Administración Tributaria haya considerado y valorado el estudio de precios de transferencia de CADBURY COLOMBIA.

5.3.6. La realidad y justificación económica de los dos tipos de contrato.

CADBURY COLOMBIA celebró contratos con compañías vinculadas, por una parte, para la compra e importación de los bienes y, por otra, para obtener los derechos de licencia que le permitieran la explotación de las marcas. La celebración de estos contratos y la remuneración en ellos pactada, obedece a la realidad económica del negocio. La fijación de precios y de cánones se ha establecido en función de los bienes tangibles e intangibles a los que se refieren los contratos. No ha existido ninguna intención de sobreestimar la remuneración de unos contratos en perjuicio de la

²² De acuerdo con las normas de valoración aduanera cuando hay vinculación entre las partes no se puede usar el método de valor de transacción, salvo que la vinculación no haya influido en el precio.

²³ Incorporado a nuestra legislación por la Ley 170 de 1994.



399
JAMUJONZALE
14 de Bogotá D.C.

remuneración de los otros, con miras a obtener ventajas fiscales. De hecho habría sido más ventajoso asignar mayor valor a los contratos de compraventa ya que los derechos arancelarios²⁴ (del 20%) son muy inferiores a la carga del impuesto de renta (33%).

Sin embargo la estructura mundial del grupo CADBURY está concebida separando la labor de producción²⁵ de la labor de manejo, control y explotación de sus activos intangibles. No es esta una separación arbitraria o artificial de las actividades económicas, sino que obedece a una nueva realidad del mundo empresarial.

Con lo anterior se quiere enfatizar que la remuneración pagada a CADBURY USA corresponde a la explotación real de bienes intangibles en Colombia y es además una remuneración adecuada (así fue reconocido en el estudio de Precios de Transferencia preparado por PwC). El pago por estos conceptos no constituye un mecanismo que permita subvalorar los precios de adquisición de mercancías y disminuir la base de los derechos arancelarios, además, como ya se explicó previamente, la compañía no obtendría ningún beneficio económico de llegar a incurrir en tal conducta.

Así mismo, los pagos por las mercancías importadas corresponden a precios reales para los bienes importados, teniendo en consideración que la compañía proveedora no tiene la titularidad de las marcas asociadas a los productos. La remuneración real y adecuada necesariamente debe tener en cuenta esta circunstancia.

La titularidad de la marca o la posibilidad de su uso mediante el contrato de licencia, permiten tomar provecho del bien intangible que, estando vinculado a mercancías tangibles, representará como principal beneficio que el valor de compra de los bienes por el público esté muy por encima del costo de producción de los bienes físicos. Por esto tiene sentido que la remuneración de la licencia corresponda a un porcentaje del valor de las ventas locales de las mercancías. Así, si los bienes no tuvieran aceptación dentro del público y no se vendieran, no habría remuneración por el intangible y se estaría poniendo en duda su valor o su real existencia. Y contrariamente, si el licenciatario difunde y explota adecuadamente la marca, logrará colocar los productos por valores muy superiores al simple costo de producción de mercancías físicas, entendiéndose que esa plusvalía representa justamente el beneficio obtenido de la marca. Por esto, se insiste, el pago de regalías liquidado como porcentaje del valor de ventas finales, es una forma adecuada de remunerar el intangible.

Lo que es relevante para el caso debatido es que las mercancías, al momento de la importación no tienen “implícito” el valor del intangible (del cual además no es titular la compañía vendedora). De manera que su justo precio será el que compense el valor de producción más la utilidad del fabricante. Este “valor de transacción” fue el que CADBURY usó para declarar los

²⁴ El IVA en la importación no debe tenerse en cuenta para medir la carga fiscal, ya que este es un simple anticipo (impuestos descontables) que podrá cruzarse contra el impuesto generado en las ventas, dentro de la mecánica del valor agregado.

²⁵ La labor fabril se ha concentrado en países con costos de producción más bajos.



400
GONZALEZ
de Bogotá, D.C.

tributos aduaneros. Por otra parte, el beneficio del intangible se da posteriormente por el desarrollo del bien inmaterial dentro del país, esto es, por el correcto manejo de la marca en cuanto a su uso (buen nombre de la compañía, difusión a través patrocinios, medios de comunicación etc). La licencia es solo un requisito previo para que el licenciatarlo le de existencia real al activo intangible dentro de Colombia y este proceso es diferenciable del valor de las mercancías físicas que traspasan la frontera aduanera.

En cierta forma puede entenderse que el intangible surge dentro del país y es independiente del simple hecho de la importación de las mercancías (si la fabricación fuera nacional y no implicara importaciones, en todo caso se causarían las regalías). La presencia del intangible en nuestro territorio es la que sustenta la tributación de las regalías por impuesto de renta. Precisamente se entiende que hay una renta de fuente nacional, justificada en valores agregados generados dentro del territorio.

Desde la perspectiva del impuesto sobre la renta, la actividad desplegada por quien provee bienes físicos desde el exterior no genera rentas de fuente nacional (no hay retenciones de renta por pagos al exterior cuando se pagan mercancías); por el contrario, el hecho de licenciar una marca para su explotación en Colombia sí genera rentas de fuente colombiana pues se entiende que el intangible está en el país. La retención en la fuente del 33% sobre el pago de regalías demuestra que los valores agregados asociados a la marca se generan en Colombia (precisamente al dar relevancia al criterio de la fuente, las regalías giradas al exterior causan impuesto de renta en cabeza del licenciante, así no tenga ninguna presencia material en el país).

Pretender gravar las regalías con tributos aduaneros no solo resulta ilegalmente gravoso y desproporcionado, sino que además implica una gran incoherencia en cuanto al ámbito geográfico en que se dan los valores agregados²⁶.

Esta independencia en los contratos, y el hecho de poderse diferenciar el objeto de cada uno de ellos corrobora que las regalías no son condición de venta. Sobre un caso similar, el Comité Técnico de Valoración en Aduana ha sostenido: *"El canon debe pagarse a M tanto si I utiliza los ingredientes de M como si utiliza los suministrados por proveedores locales; por lo tanto, el canon no constituye una condición de venta de las mercancías y, a efectos de valoración, no puede añadirse de conformidad con el artículo 8.1 c) al precio realmente pagado o por pagar"*²⁷. Esta respuesta se dio frente al siguiente caso: Un fabricante extranjero M es propietario de una marca comercial protegida en el país de importación. El importador I fabrica y vende bajo la marca comercial de M seis tipos de cosméticos. I debe pagar a M un canon que representa un 5% de su volumen de venta anual bruto de cosméticos con la marca comercial M. Todos los cosméticos se fabrican según la fórmula de

²⁶ A partir del momento en que una mercancía llega a territorio colombiano, los valores agregados generados no deben formar parte del valor en aduanas. Un claro ejemplo de esto está representado en los gastos de descarga y manipulación en el lugar de importación, que no forman parte del valor en aduanas si están diferenciados de los gastos totales de transporte (Ver Artículos 6 de la Decisión 571 de la CAN y 18 del Reglamento Comunitario - Resolución 846 de 2004).

²⁷ Opinión Consultiva No. 4.5



M a base de ingredientes obtenidos en el país de importación, salvo uno para el cual M vende, normalmente, los ingredientes esenciales.

Como vemos, la misma doctrina de la OMA acepta la independencia de los contratos, mucho más como cuando lo hemos mencionado con anterioridad, en nuestro caso las regalías se pagan aún en los casos en los cuales no exista importación de ningún tipo, y además el hecho de que no se paguen regalías en las ventas que se hacen a ciertos países no implica en forma alguna la terminación del suministro de bienes desde el exterior. (Ver punto 5.3.4.2)

Por otra parte, se debe tener en cuenta que recientemente la misma doctrina de la OMA ha establecido que la posibilidad de adicionar las regalías pagadas tanto a vinculados como a terceros a la base de tributación aduanera, debe analizarse tomando en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. En este sentido se dice en el comentario 25.1 del Comité Técnico de la OMA:

Comentario 25.1 Comité Técnico OMA

“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 estos 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 relaciones contractuales legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o licencia.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

La misma doctrina de la OMA exige que se tomen en cuenta los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, lo que sin duda alguna implica tener en cuenta las situaciones que ya hemos descrito anteriormente. Es decir, la misma doctrina entiende que la adición no puede hacerse con base en argumentos tan simplistas como la existencia de vinculación y de cláusulas que den por terminado el contrato de licencia, con base en la falta de pago de las prestaciones derivadas del mismo (las cuales existen en cualquier contrato de licencia, sin importar que quien pague sea o no importador de bienes que usan la misma marca).



406
JULIO GONZALEZ
Asesor Principal

- 5.4. Violación de las normas sobre valoración aduanera. Aplicación indebida de los artículos 1º y 8º del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 - Acuerdo del GATT (Hoy OMC). Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Aplicación indebida del artículo 182 de la Resolución DIAN 4240 de 2000.

Los actos acusados aplican indebidamente las reglas **relativas al ajuste** del “valor de transacción” con el valor de “regalías y derechos de licencia” por cuanto entre las compañías contratantes existe vinculación económica. Como se explicará, no es posible hacer ajustes basados en una presunción de “condición de venta” implícita cuando se ha constatado que existe vinculación y sin embargo se ha considerado viable la aplicación del método de “valor de transacción”.

5.4.1. Contradicción entre la aplicación del método de “valor de transacción” y el ajuste por “regalías y derechos de licencia”.

Dispone el *Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* en su artículo 1º:

Artículo 1.

1. 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**, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

(...)

d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, **en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable** a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1º, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de la transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y **se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio**. Si por la información obtenida del importador o de otra fuente, la administración de aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará estas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito;

b) (...).

Teniendo en consideración las normas transcritas, resulta abiertamente contradictorio que la autoridad aduanera acepte el método de “valor de



JOSE GONZALEZ
de Regalía, P.R.

transacción" (lo cual presupone que se verificó que la vinculación no influyó en el precio) y que al mismo tiempo infiera que existe "condición de venta". La contradicción es más notoria si se tiene en cuenta que para presumir la existencia de la "condición de venta" se tuvo como elemento determinante la existencia de la vinculación.

La "condición de venta"²⁸ es un elemento que vincula los contratos de compraventa y de regalías, de manera que no pueda subsistir uno sin otro. Al estar atados los contratos surge la presunción de que el pago de regalías puede "inflarse" en detrimento de la remuneración de las compraventas y, consecuentemente, de la base de tributos aduaneros.

En el caso que se presenta ante el Tribunal no existe condición de venta pero la DIAN ha **inferido** su existencia con lo cual indirectamente está presumiendo que el valor de transacción no es real ya que debe ser adicionado con el valor de regalías pagadas. Es evidente que las autoridades **incurren en una gran contradicción** pues de acuerdo con la norma aduanera la **aplicación del método de "valor de transacción" entre vinculados sólo es posible cuando se ha establecido que la vinculación no ha influido en el precio**. Si la vinculación no influyó en el precio y si los contratos no contemplaron una cláusula de "condición de venta" no se entiende cómo puede surgir el planteamiento oficial de que deben realizarse ajustes.

Las operaciones de CADBURY COLOMBIA con los proveedores de los bienes se hicieron por valores comerciales en los cuales no influyó la vinculación. Si esto no hubiese sido así el método de "valor de transacción" no habría podido ser aplicado y habría sido necesario recurrir a alguno de los métodos contemplados en los artículos subsiguientes (**Art. 2º** valor de transacción de mercancías idénticas; **Art. 3º** valor de transacción de mercancías similares; **Art. 5º** precio unitario a que se venda la mayor cantidad de mercancías idénticas o similares; **Art. 6º** valor reconstruido).²⁹

5.4.2. La explotación de un intangible relacionado con las mercancías no comporta la existencia de una "condición de venta". Aplicación indebida de los artículos 8 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y 182 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN.

Dispone el *Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994* en su artículo 8º:

Artículo 8

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:

²⁸ Pago de regalías como condición para que se acepte hacer el suministro de los bienes desde el exterior.

²⁹ Artículos del *Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*. Introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 170 de 1994 y por las Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.



4612
V. GONZALEZ
10-000000-11-12

a) (...).

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;

Cabe observar que esta norma admite la existencia de cánones y derechos de licencia **relacionados con las mercancías** objeto de valoración que no necesariamente deben adicionarse al valor de transacción, ya que lo que fundamenta tal adición es que exista la "condición de venta". Es equivocada la posición de la DIAN en cuanto considera que la existencia de vinculación permite inferir la condición de venta.

Por su parte dispone el artículo 182 de la Resolución No. 4240 de 2000, de la DIAN, reglamentaria del Estatuto Aduanero:

Resolución DIAN No. 4240 de 2000.

Artículo. 182.—Adiciones al precio pagado o por pagar. Cuando el precio pagado o por pagar no refleje los elementos enumerados en el artículo 8º del acuerdo, debe ajustarse teniendo en cuenta los gastos a que se refieren dichos elementos, siempre y cuando hayan sido sufragados por el comprador.

(...)

Los cánones y derechos de licencia, referidos, a manera de ejemplo, al uso de: un software (...), de películas (...), **de una marca extranjera, (...), deben ser adicionados al precio pagado o por pagar, si están relacionados con la mercancía** objeto de valoración, **constituyen una condición de la venta** de las mercancías importadas para su exportación a Colombia y **puedan ser identificados con datos objetivos y cuantificables.**

De acuerdo con esta disposición son tres los presupuestos del ajuste mediante adición de los cánones o derechos de licencia:

- Que estén relacionados con la mercancía objeto de valoración,
- Que constituyan una condición de venta de las mercancías importadas para su exportación a Colombia, y
- Que puedan ser identificados con datos objetivos y cuantificables.

En el caso debatido la DIAN ha considerado que la simple verificación de la existencia de cánones relacionados con las mercancías y la existencia de vinculación entre las compañías permite inferir la condición de venta. Debe decirse que no existe norma que sustente este proceder (no existe norma que disponga que al existir vinculación económica deberá presumirse la "condición de venta"). Reiteramos en este punto, la importancia del comentario 25.1 del Comité Técnico de la OMA ya citado, el cual deja claro que aún si existe vinculación, la condición de venta, sólo puede inferirse después de analizar las condiciones particulares del caso.



405
C.D. GONZALEZ
Bogotá, D.C.

Resulta importante reparar en que la explotación de un intangible directamente asociado a mercancías importadas no implica que deba hacerse un ajuste al “valor de transacción”. Las normas aduaneras aceptan que un intangible ligado a mercancías se explote dentro del territorio al cual las mercancías son importadas, sin que deba ajustarse la base de los tributos aduaneros. **Únicamente tendrá que hacerse ajuste cuando los contratos de compraventa y de licencia conformen un “bloque” por la existencia de la “condición de venta”.** Lo cual significa que, cuando no existe tal condición, las normas aduaneras respetan la autonomía y la realidad del negocio de explotación del intangible, que normalmente debe ser ajeno a la liquidación de tributos que tienen como hecho generador la introducción de bienes tangibles al territorio aduanero.

CADBURY COLOMBIA importó las mercancías pagando por ellas un valor comercial que no fue afectado por la existencia de vinculación con el proveedor. Así mismo pagó por el uso de los intangibles vinculados a las mercancías valores acordes con la realidad del negocio, sin sobreestimar o subestimar los valores reconocidos para conseguir efectos indirectos en los precios de las compraventas. Es decir reconoció valores reales y adecuados tanto por la adquisición de los bienes materiales, como por el uso de bienes inmateriales; y por cada tipo de transacción cumplió correctamente las obligaciones tributarias correspondientes: por una parte liquidación de tributos aduaneros y por la otra retención del impuesto de renta.

Por lo anterior no era del caso inferir la existencia de una “condición de venta” en donde no existía. Al hacer esta inferencia y liquidar oficialmente mayores valores por concepto de tributos aduaneros, así como sanciones, la DIAN violó las normas aduaneras a las que ha debido sujetarse y generó una situación ilegal e injusta para el importador.

- 5.5. **Violación de los artículos 6 y 230 de la Constitución Política que consagran (a) la responsabilidad de los particulares por infringir la Constitución y las Leyes y (b) la sujeción de los jueces al imperio de la Ley. Violación del artículo 209 de la Constitución. Violación del artículo 22 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina sobre Instrumentos de Aplicación del Acuerdo de Valor. Violación del artículo 259 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999).**

Las normas constitucionales invocadas establecen la sujeción de los particulares y los jueces a la Constitución y a la Ley. Se transcriben los correspondientes textos:

Constitución Política.

Art. 6º.- Responsabilidad de los particulares y Servidores Públicos. Los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Art. 230.- Actividad Judicial. Los jueces, en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley.



406

15 DE FEBRERO DE 2004
LA FOLIO 15 DE FEBRERO DE 2004

La infracción de las normas antes citadas se da como consecuencia de la equivocada interpretación de los artículos 22 de la Decisión 571 de 2003 de la Comunidad Andina y 259 del Estatuto Aduanero, que establecen:

Decisión 571 de 2003.

Artículo 22.- Instrumentos de aplicación. Para la interpretación y aplicación de las normas de valor contenidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, desarrollado en la presente Decisión y en su reglamento, se tomarán en cuenta las Decisiones del Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, así como las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas.

Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999).

Artículo 259.—Interpretación y aplicación. La interpretación y aplicación de las normas de valor contenidas en el presente decreto se efectuará en concordancia con lo establecido en el acuerdo y las decisiones andinas 378 y 379 de la Comisión del Acuerdo Cartagena. Igualmente podrán tomarse para su interpretación y aplicación las opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y estudios del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), así como las decisiones del Comité de Valoración en Aduana y demás textos emanados de los comités citados.

Como se explicó en los conceptos de violación precedentes, la DIAN adicionó los pagos por regalías correspondientes, **luego de inferir** que la vinculación entre proveedor de las mercancías, el licenciante de las marcas y el importador determina la existencia de una condición de venta (condición sin la cual supuestamente no se habrían realizado las ventas a Colombia).

Sin embargo la razón por la cual se infiere la existencia de una condición de venta corresponde simplemente a la existencia de la vinculación y no al hecho de haber hallado elementos de juicio que tengan que ver con las circunstancias concretas en que se realizaron las compras internacionales.

La DIAN sustenta esta posición en la **opinión consultiva 4.11.** del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA³⁰. Esta opinión consultiva expresa un criterio de acuerdo con el cual la vinculación económica sí permite establecer la existencia de una condición de venta. A continuación se transcribe el texto de la opinión consultiva 4.11. del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA.

OPINION CONSULTIVA 4.11**CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO**

1. El fabricante de prendas de vestir para deporte M y el importador I están ambos vinculados a la casa matriz C, la cual posee los derechos de una marca de la que están provistas las prendas de vestir para deporte. El contrato de venta concertado entre M e I no estipula el pago de un canon. Sin embargo, I,

³⁰ Organización Mundial de Aduanas.



en virtud de un acuerdo celebrado por separado con C, está obligado a pagar un canon a C para obtener el derecho de utilizar la marca de la que están provistas las prendas de vestir para deporte que compra a M. ¿Constituye el pago del canon una condición de la venta para la importación de las prendas de vestir para deporte y está relacionado con las mercancías objeto de valoración?

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:

En el contrato de venta pactado entre M e I, relativo a las mercancías objeto de una marca, no consta condición alguna que estipula el pago de un canon. Sin embargo, el pago de que se trata constituye una condición de la venta, ya que I tiene la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz a consecuencia de la compra de las mercancías. I no tiene derecho a utilizar la marca sin pagar el canon. El que no exista un contrato escrito con la sociedad matriz no desliga a I de la obligación de efectuar un pago conforme lo exige la sociedad matriz. Por las razones antes expuestas, los pagos por el derecho de utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, y el importe de los pagos deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar.

Si bien esta **opinión consultiva** podría en principio considerarse aplicable a la operación de CADBURY, no puede perderse de vista que la opinión está basada en la descripción sintetizada de unos presupuestos que no reflejan las distintas circunstancias concretas en que se desarrollan las transacciones económicas de la compañía.

5.5.1. La Opinión Consultiva 4.11. del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA no es una norma jurídica.

Resultaría totalmente errado considerar que el criterio reflejado en la Opinión Consultiva pueda convertirse en una regla rígida que exima a la DIAN (o al Juez Administrativo) de la obligación de analizar “caso por caso” los eventos en que puede o no establecerse la existencia de una condición de venta.

Debe afirmarse enfáticamente que la **opinión consultiva no constituye una norma jurídica**, sino una simple guía de interpretación de las normas contenidas en el Acuerdo de Valor. También debe resaltarse que el artículo 259 del Estatuto Aduanero dispone que las opiniones consultivas “podrán tomarse” para la interpretación de las normas de valor. Por su parte la Decisión 578 de 2003 (art. 22) dice que las opiniones consultivas se tomarán en cuenta para la interpretación y aplicación de las normas de valor.

Como se observa, tanto la norma supranacional como el Estatuto Aduanero establecen que las opiniones consultivas deben ser tenidas en cuenta para la interpretación de las normas de valor. Las normas invocadas en este punto resultan violadas en la medida en que la DIAN



408

le está dando valor de norma jurídica al criterio expresado en la Opinión Consultiva 4.11. del Comité Técnico de Valoración en Aduanas.

La Decisión 571 y el Estatuto Aduanero resultan **siendo violados** al ser objeto de una interpretación y un alcance que no tienen. Resulta entonces ilegal el criterio de la DIAN de considerar que las Opiniones Consultivas deben entenderse incorporadas a la normativa nacional como si se tratara de verdaderas normas jurídicas. Por esta vía resultan **igualmente violados** los artículos 6 y 230 de la Carta que establecen que los particulares solo pueden ser responsables por infringir la Constitución y las Leyes.

La Administración no puede tomar como fundamento de la liquidación de tributos aduaneros y de sanciones una Opinión Consultiva que no tiene valor de norma jurídica.

5.5.2. La guía de interpretación contenida en la Opinión Consultiva 4.11. no puede acogerse en el caso concreto.

Habiendo descartado claramente que la Opinión Consultiva tenga naturaleza de norma jurídica, pasa a explicarse por qué debe además ser desestimada como guía de interpretación.

Es necesario recordar lo que se mencionó en un aparte previo de esta demanda sobre cómo la razón reguladora de la norma (de adición de regalías) no se ajusta a la realidad de un país que, como Colombia, grava la explotación de intangibles bajo el criterio de la fuente (y no bajo el criterio de residencia)³¹. E igualmente debe recordarse la trascendencia que debe tener el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia.

La Opinión Consultiva emitida por el Comité Técnico de Valoración de la OMA³² sintetiza unos presupuestos de hecho que no consideran las circunstancias relevantes que rodean la operación concreta de CADBURY. Entre las distintas circunstancias pueden citarse como las más importantes las siguientes:

- i. Las **regalías pagadas al exterior sí se gravan con el impuesto de renta** en el país de la fuente. Por esta razón el Estado colombiano ya percibió un impuesto (vía retención) equivalente al 33% del valor total de las regalías³³.

³¹ Ver punto 5.3.3. de los Conceptos de Violación: "5.3.3. Por qué la "razón reguladora" de la norma de valoración no resulta adecuada a Colombia".

³² Organización Mundial de Aduanas.

³³ En otro aparte de la demanda se explicó que los países industrializados aplican, por regla general, el principio de la residencia para gravar la renta. Razón por la cual no gravan (o lo hacen a tarifas bajas) las regalías en el país desde el cual se giran (país de la fuente). Es para esos casos que tiene pleno sentido una regla antielusiva que prevea la utilización de regalías como una condición de venta.

ANDRÉS GONZÁLEZ
Bogotá, D.C.

Además las regalías generaron IVA del 16% por un servicio que se entiende “consumido” en Colombia³⁴.

- ii. Las operaciones de compra de materias primas fueron soportadas en el estudio de Precios de Transferencia presentado por CADBURY COLOMBIA a la DIAN, sin que se hayan formulado reparos. El estudio de Precios de Transferencia fue tenido en cuenta por la propia DIAN para concluir que la vinculación no afectó el precio y para considerar aplicable el método de “valor de transacción”.
- iii. En relación con el pago de regalías el estudio de precios de transferencia concluye lo siguiente:

Los resultados de la tabla anterior indican que Cadbury Colombia pagó regalías de 3,750% sobre el valor de las ventas netas de los productos cubiertos por el acuerdo de uso de marcas. Esta contraprestación se encuentra dentro del rango intercuartil de regalías pactadas por contratos comparables, por lo cual se puede concluir que el pago de regalías por el uso de marcas no afectó adversamente la rentabilidad de compañía.³⁵

Esta conclusión es de una enorme importancia en cuanto permite demostrar que las regalías pagadas a CADBURY USA corresponden a un valor normal por la remuneración del intangible. Al poder constatar que las regalías remuneran de manera adecuada un intangible que es explotado en el país, se debe descartar que los correspondientes pagos puedan estar cumpliendo la función de “complementar” el precio de las mercancías importadas.

Las regalías cumplen la función de remunerar un intangible que se explota en el país (y que genera rentas de fuente nacional). Por esto debe dejarse de lado la presunción de que remuneran --o ajustan la remuneración-- de un contrato diferente, como lo es la compraventa internacional de mercancías.

Las regalías compensan valores agregados generados en el país por un bien inmaterial (las marcas). Lo cual conduce a descartar la presunción de que a su vez remuneren los valores agregados generados en el exterior³⁶ (incorporados en los bienes físicos antes de su ingreso a territorio colombiano).

³⁴ E.T. art. 420.

³⁵ Documentación comprobatoria del Estudio de Precios de Transferencia por el año gravable 2010, preparada por la firma Ernst & Young (Ver página 98 de la documentación comprobatoria).

³⁶ Los pagos al exterior por compras de mercancías (importaciones) no causan retenciones de renta pues no hay ingresos de fuente nacional. Las actividades generadoras de los valores agregados incorporados en las mercancías físicas se han dado en el exterior.

4/10
JOSÉ GONZÁLEZ
P. 5

Es este entonces un importante elemento de juicio para descartar que las regalías se puedan tener como una condición de venta impuesta por el proveedor de los bienes físicos.

- iv. Comportamiento del pago de regalías frente a la reducción de las importaciones. El contrato de licencia permite la utilización de las marcas en conexión con productos importados o con productos que el licenciataria fabrique en el país. Si el 100% de la producción se hiciera localmente sin utilizar bienes importados no habría liquidación de tributos aduaneros y sin embargo las regalías seguirían causándose.

Un elemento de juicio muy significativo está representado en la evolución de la liquidación de regalías frente a la disminución (de la participación en las ventas) de los productos importados de sus partes vinculadas del exterior. Esta disminución se debió a que CADBURY COLOMBIA inició la producción local de algunas líneas de sus productos.

Como se verá a continuación, la disminución de importaciones no alteró la causación de regalías asociadas a la marca Trident (una de las marcas objeto del proceso de fiscalización).

Comparando 2007 y 2008 se tiene:

- 46% fue el incremento de las regalías (en pesos).
Se pasó de \$1.135'500.000 a \$1.663'538.000 por regalías.
-12% fue la disminución de las unidades importadas de México
Se pasó de 2'260.441 unidades a 1'991.083.

Comparando 2007 y 2009 se tiene:

- 51% fue el incremento de las regalías (en pesos).
Se pasó de \$1.135'500.000 a \$ 1.725'427.000 por regalías.
3% fue el incremento de las unidades importadas de México
Se pasó de 2'260.441 unidades (en 2007) a 2'336.412 (en 2009).

Las cifras anteriores se desprenden de los siguientes cuadros.

Evolución ventas

Marca: TRIDENT	2007 (miles de Cop)	2008 (miles de Cop)	2009 (miles de Cop)
Valor Venta Netas	30.280.000	44.361.004	46.011.392
Valor regalías pagadas	1.135.500	1.663.538	1.725.427
Porcentaje de regalías	3,75%	3,75%	3,75%
Incremento en relación con 2007	100,00%	46,50%	51,95%

Importaciones en Unidades

X
MIGUEL ANGELO
CORTES
DE
BARRA

FAMILIA	2007	2008	2009
Trident Slab	1.783.325	1.274.200	1.477.789
Tridents Splash	477.116	716.883	823.871
Trident Bottellas	0	0	34.752
Trident Connection			
Grand Total	2.260.441	1.991.083	2.336.412
Incremento en relación con 2007	100%	-12%	3%

Producción nacional Trident

Marca: TRIDENT	2007	2008	2009
	0	3.153.669	6.101.355

En el caso que se presenta ante el Tribunal es de trascendental importancia la explicación de por qué debe descartarse que el contrato de licencia pueda estar condicionando las ventas de producto despachados desde los países exportadores.

Una demostración clara de que el contrato de licencia nunca ha buscado garantizar una “sobre remuneración” al precio de compra de mercancías, está representada en el hecho de que las regalías se siguen pagando con las mismas reglas contractuales, a pesar de la disminución del peso relativo que tienen los productos importados en las ventas totales (determinantes del pago de regalías).

A pesar de que en el caso objeto de esta demanda, estamos haciendo referencia a la importación de materia prima, y no como tal de producto terminado que contiene la marca Trident, resulta de la mayor importancia que el Honorable Tribunal, tenga en cuenta la situación explicada, en tanto la misma, deja muy clara la independencia que existe entre la naturaleza de los pagos por regalías y la importación de productos, y el hecho de que en el contrato de licenciamiento de marcas, no se está imponiendo una condición de venta al importador.

En otros apartes de esta demanda se ha explicado que las regalías remuneran claramente un intangible que tiene existencia real dentro del país. La evolución de los montos de regalías muestra un significativo incremento debido a la iniciación de la producción nacional. Y el estudio de precios de transferencia concluye claramente que esas regalías se pagan en las mismas condiciones que habrían acordado partes independientes.

Siendo esto así, se tiene un elemento de juicio crucial para desvirtuar que las partes hayan tenido el propósito de pactar una “condición de venta” implícita para vincular los contratos de compraventa internacional y el de licencia.

5.5.3. Aplicación de otras opiniones consultivas que resultan relevantes para el caso.



Manuel J. González
Fiscalía General de la Nación

A pesar de que hemos dejado claro que la DIAN viola el artículo 259 del Estatuto Aduanero, así como el artículo 22 de la Decisión 578 de 2003, al tomar la opinión consultiva, como si fuera una norma jurídica, hemos mencionado como dichas opiniones si tienen el carácter de criterios de interpretación que pueden ayudar a formar la opinión del funcionario público.

Recordamos que en este caso, la opinión consultiva 4.5 y la 25.1 establecen aspectos que deben tenerse en cuenta para la adición de las regalías a la base de tributación.

En el caso de la opinión 4.5., se deja muy claro que en el caso de que las regalías se paguen por marcas sobre productos que se importen o que sean producidos nacionalmente, no es posible entender que nos encontramos ante una condición de venta, situación que encaja exactamente con la situación de CADBURY.

La opinión 25.1 resulta fundamental, en tanto matiza la relación de la vinculación entre las partes con la configuración de una condición de venta, entendiendo que la existencia de ambas situaciones no lleva necesariamente a la conclusión de que la adición de las regalías a la base de tributación aduanera es procedente.

La lectura de ambas opiniones en contexto con los argumentos que hemos expuesto debería ser suficiente para convencer al fallador de que la adición de las regalías simplemente no es procedente.

5.5.4. Violación de la norma constitucional que obliga a las autoridades administrativas a coordinar sus actuaciones.

Las autoridades administrativas están obligadas a coordinar sus actuaciones para garantizar el cumplimiento de los fines del Estado.

El artículo 209 de la Constitución Política establece:

Art. 209.- Principios de la Función Pública. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

En el presente caso la falta de coordinación es manifiesta. **En primer lugar** la investigación aduanera se inicia por un oficio de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional (responsable del tema de precios de transferencia) a la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, sin que se exprese ningún cuestionamiento a la documentación comprobatoria de precios de



transferencia, oficio que es posteriormente replicado por el Subdirector de Gestión de Fiscalización Aduanera. **En segundo lugar** la División de Gestión de Fiscalización realiza un Estudio Técnico de Valor en el cual acepta y reconoce que la vinculación no alteró el precio acordado, pero al mismo tiempo infiere la presencia de una condición de venta que es en realidad inexistente.

Como consecuencia de esta falta de coordinación se profiere una liquidación oficial de revisión de valor en la que se involucran en la base de tributos aduaneros pagos por regalías que ya fueron gravados con impuesto sobre la renta y ventas (y –de manera indirecta– también con impuesto de timbre). De esta manera se llega a la liquidación de tributos en forma desproporcionada e ilegal.

La falta de coordinación es pues indiscutible. Por esta razón resulta claramente violada la norma contenida en el artículo 209 de la Constitución Política.

5.6. Violación de la norma constitucional de presunción de la buena fe. Violación del artículo 83 de la Constitución Política.

El artículo 83 de la Constitución Política establece el principio de presunción de la buena fe en las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades. Se transcribe el texto del canon constitucional:

Constitución Política.

Art. 83. Presunción de Buena Fe. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas.

Cuando CADBURY presentó las declaraciones Andinas de Valor indicó la situación de vinculación y así mismo afirmó que dicha vinculación no influyó en el precio. La realidad de las operaciones de la compañía con sus partes vinculadas es que se han acordado precios de compra de mercancías y de licenciamiento de marcas, que no han tenido como objeto buscar disminuciones artificiales en la base de liquidación de tributos aduaneros.

La norma de ajustes del Artículo 8(c) del Acuerdo de Valor es una norma antielusiva que consagra como presupuesto del ajuste por “cánones y derechos de licencia” (regalías) la existencia de una condición de venta que vincule los contratos de compra con los de regalías.

Los actos acusados son violatorios de la norma constitucional de presunción de la buena fe en cuanto presumen la existencia de la condición de venta (derivándola “automáticamente” de la vinculación) a pesar de que el importador explicó desde el comienzo de la actuación las circunstancias en las cuales se realizaron las importaciones. La presunción constitucional de buena fe se tendría que desvirtuar con algo más que una cuestionable inferencia.



RECIBIDO
21 de Agosto de 2006

Debe aquí recordarse que la “condición de venta” (cuya existencia presume la DIAN) no está pactada ni explícita ni tácitamente en los acuerdos con los proveedores de las mercancías, ni en los acuerdos con la concedente de la licencia de las marcas (CADBURY USA). Simplemente tal condición no existe, pero la DIAN pretende establecerla a través de un proceso de inferencia³⁷.

Al considerar aplicable una regla antielusiva sin existir realmente el presupuesto que la sustenta (la condición de venta), la DIAN viola el principio constitucional de presunción de buena fe. Por esta razón los actos acusados deben ser anulados.

5.6.1 Violación del principio de presunción de la buena fe como consecuencia del desconocimiento del principio de la autonomía de la voluntad.

Las autoridades deben respetar la dignidad humana reconociendo el principio de la autonomía de la voluntad, es decir, la facultad que tiene el individuo para auto-determinar sus intereses.

La autonomía de la voluntad privada, se ejerce a través de la celebración de negocios jurídicos. La ley fija límites a la autonomía de la voluntad estableciendo requisitos a ciertos actos por medio de normas jurídicas. El cumplimiento de estas conduce a que el acto pueda considerarse válido y eficaz.

La voluntad expresada en el acto fija un marco que se convierte en norma jurídica para las partes. Las partes quedan obligadas por la expresión de su voluntad. En caso de incumplir lo pactado deben indemnizar a la parte afectada. De acuerdo con nuestro derecho “el contrato será ley para las partes”. Por su parte, las autoridades públicas deben respetar las estipulaciones contractuales cuando estas se han concebido en armonía con el sistema legal.

En el caso presentado ante el Tribunal, la Administración Aduanera interpreta equivocadamente el contrato de licencia y pretende encontrar en él una supuesta condición de venta que supeditaría el negocio jurídico de compraventa internacional al pago de regalías.

De acuerdo con las reglas de las obligaciones la condición de venta se daría si el contrato de compraventa internacional dependiera del pago de las regalías o si debiera rescindirse por la falta de pago de estas.

Si bien es claro que la condición de venta de la que tratan las normas aduaneras no necesariamente debe constar por escrito, es equivocado pretender encontrar la supuesta condición en un contrato de licencia con cláusulas absolutamente normales, que serían las mismas utilizadas en contratos entre partes independientes.

³⁷ O, en su defecto, a través de la aplicación indebida de una Opinión Consultiva como si fuera una norma jurídica.



COPIA DE LA SENTENCIA
19 de agosto de 2009

De manera que el principio constitucional de presunción de la buena fe resulta igualmente violado como consecuencia del desconocimiento del principio de la autonomía de la voluntad.

5.7. Violación del artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, que consagra el derecho al debido proceso. Violación al artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, principios orientadores de las actuaciones administrativas, principio de contradicción. Violación al artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adopción de decisiones. Violación del artículo 440 de la Resolución 4240 de 2000, contenido de la Liquidación Oficial.

i. Los argumentos y las pruebas deben ser valoradas.

En la Constitución Política está consagrado el derecho al debido proceso. Este derecho implica en últimas que las actuaciones administrativas sigan las ritualidades procesales, y se le permita al administrado, ejercer de manera adecuada su derecho de defensa, pero además, que las actuaciones de la administración tengan fundamento en argumentos válidos, y en una valoración adecuada de las pruebas. De no cumplirse lo anterior, se da paso abierto a la arbitrariedad y el exceso de poder de la Administración.

Dentro del proceso de fiscalización se ha hecho una adecuada argumentación, sustentada en un extenso acervo probatorio, que tiene la capacidad de indicar que la adición de regalías, no resulta procedente.

A pesar de ello, la Administración evidentemente no ha tomado en cuenta ninguna de las pruebas que se han aportado, haciendo caso omiso especialmente del estudio de precios de transferencia, para llegar a conclusiones como que el mismo no prueba que los valores de las regalías fueron adicionados a la base de tributación, o que el impuesto de renta y la tributación aduanera constituyen dos obligaciones independientes sin ningún punto de contacto.

La violación al debido proceso, surge por el hecho de que la Administración no haya hecho el más mínimo esfuerzo en valorar pruebas siguiendo las reglas de la sana crítica, las cuales exigen justamente que las mismas sean valoradas, en conjunto, por medio de una crítica razonada y rigurosa.

Cuando se ha argumentado la violación de este principio fundamental del proceso en vía Administrativa, la Administración simplemente se ha limitado a reiterar que las pruebas carecen de validez, al no tener relación con la tributación aduanera, una completa descontextualización y desconocimiento de los argumentos y pruebas presentados.

Por último, vale la pena recordar que la Corte Constitucional, ha recalcado la importancia que tiene la debida valoración probatoria, y la relación que tiene con la protección al derecho al debido proceso, dicha omisión puede constituirse en una vulneración tan grave al debido proceso, que inclusive puede ser protegida por vía de tutela. En este sentido se dice dentro de la sentencia T-537 de 2009:



44
GONZALEZ
Bogotá, D.C.

Sentencia T-537 de 2009.

“7.12.- Por las razones anteriormente expuestas esta Sala de revisión concluye que en el presente caso se vulneró el derecho al debido proceso del señor Cesar Augusto Rodríguez Yepes, por cuanto en desarrollo de la segunda instancia del proceso ejecutivo la autoridad judicial a cargo se abstuvo de valorar adecuadamente el acervo probatorio y, en consecuencia, de declarar probada la excepción de contrato no cumplido a favor del señor Rodríguez Yepes, faltando con esto a un deber expresamente consagrado en el primer inciso del art. 306 del Código de Procedimiento Civil. Indebida valoración probatoria e incumplimiento de una obligación sustancial expresa y clara que es la concreción de principios constitucionales son las justificaciones para reconocer la ocurrencia de tres de las causales de procedibilidad de acción de tutela contra providencias judiciales y, por consiguiente, para declarar la nulidad de la sentencia proferida en estas circunstancias por el Juzgado 40 Civil del Circuito.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

No puede simplemente la Administración pretender desconocer la importancia de las pruebas aportadas al proceso, y nunca hacer el más mínimo esfuerzo de valorarlas, y posteriormente defender que no existió ninguna vulneración al debido proceso, la misma es evidente si se toma en cuenta que el contribuyente ha presentado una argumentación sólida y fundamentada en las pruebas aportadas al proceso, las cuales resultan coherentes con el contexto del proceso.

ii. Falta de motivación de las Liquidaciones Oficiales de Revisión de Valor.

Las liquidaciones oficiales expedidas por la Administración contienen unos cuadros en los cuales se muestran los valores que son adicionados por concepto del pago de regalías.

Es claro que el hecho de haber incluido los mayores valores sin dar por lo menos una explicación sumaria, constituye una falta de motivación del acto, lo que deviene en una violación al debido proceso al no permitírsele al contribuyente conocer de forma clara cuál es el método para hacer la respectiva adición, y por ende no tener la posibilidad de conocer si existen falencias en la misma que puedan llegar a ser controvertidas.

Recordamos que dentro del artículo 440 de la Resolución 4240 de 2000, se establecen los elementos que deben contener las liquidaciones oficiales, dentro de los cuales encontramos:

Resolución 4240 de 2000.

Art. 440. Contenido de la liquidación oficial. “La liquidación oficial contendrá, como mínimo, la siguiente información:



4/13
91 de Bogotá D.C.

1. Administración, lugar y fecha de expedición.
2. Declaración de importación a la que se refiere.
3. Nombre o razón social del declarante, importador y depósito.
4. Número del documento de identidad y del de identificación tributaria del declarante.
5. Base gravable para la determinación de los tributos aduaneros.
6. Monto de los tributos y sanciones a cargo del declarante e importador, según el caso.
7. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración de importación.
8. Firma del funcionario competente.” (Subrayas fuera del texto original)

Dentro de uno de los actos demandados, la Administración aduce que sí explicó adecuadamente la forma en que se establecieron los valores, cuando resulta claro que no lo hizo, el contribuyente no tenía forma de conocer claramente cuáles eran las adiciones que se estaban haciendo.

Todo lo que aduce la Administración no desvirtúa en lo más mínimo nuestra posición. Es simplemente evidente que no puede ejercerse debidamente el derecho de defensa, si desde un comienzo los actos administrativos no son completos, u omiten datos relevantes. Es decir, todas las anteriores posibilidades que otorga la Administración sólo son válidas si a la vez existe un acto administrativo completo que con base en las pruebas conocidas por el contribuyente tenga la posibilidad de ser controvertido.

El principio de contradicción, constituye además uno de los pilares en los cuales se funda la función administrativa, de acuerdo al artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el cual se dice:

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Artículo 3. Principios. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política (...)

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción (...)” “
(...)

En virtud del principio de contradicción (derivado del debido proceso, de acuerdo al artículo 23 constitucional), los interesados **tendrán**



CONZALE 418
Bogotá D.C.

oportunidad de conocer y de controvertir esas decisiones por los medios legales. (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Para poder tener la oportunidad de conocer y controvertir las decisiones, es necesario que dichas decisiones estén debidamente fundamentadas, y sean claras en todas sus partes, lo que incluye la forma de adicionar los mayores valores que supuestamente resultan procedentes.

Vale la pena mencionar también que la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ha afirmado que el hecho de que la motivación pueda ser sumaria, no implica en forma alguna que el acto administrativo carezca de motivación, en este sentido se dice dentro de la sentencia 15871 de 2007:

Sentencia 15871 de 2007:

“Al respecto, la Sala debe precisar que la explicación sumaria de las modificaciones propuestas a la liquidación privada y los fundamentos de la liquidación oficial que exige el artículo 712 del Estatuto Tributario, suponen que en forma sucinta se le indiquen al contribuyente los soportes fácticos y jurídicos de la decisión. Igualmente de acuerdo con el artículo 707 ibídem, el término para dar respuesta al requerimiento es de tres meses a partir de la fecha de notificación.

Indica lo anterior que se violó el derecho de defensa, porque éste no constituye un simple formalismo para que se pronuncie el administrado sino que debe tener la oportunidad efectiva de ser escuchado con miras a controvertir los cargos que en forma precisa se le endilgan y correlativamente la Administración tiene el deber de analizar los argumentos y exponer las razones por las cuales los acepta o los rechaza.

Ha sido jurisprudencia constante de la Sala considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial, son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Es claro entonces que el hecho de no haber explicado la forma como se hizo la adición de los valores pertinentes a la base de tributación aduanera, constituye una violación al derecho de defensa y por ende al debido proceso, en tanto el contribuyente no tuvo la posibilidad de contradecir la forma como la Administración llevó a cabo este cálculo, dato que resulta fundamental para determinar si el monto de la obligación determinada por la Administración si resultaba procedente.

Es claro que el acto administrativo por medio del cual se expide la liquidación oficial de revisión, al generar situaciones que afecta a particulares, debe tener una motivación así sea sumaria, siguiendo lo establecido en el artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el cual dice:

17-1-2014
Rogelio P. S.
GONZALEZ

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Artículo 42. Contenido. “Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada..”
(Subrayas y negrillas fuera del texto original)

No puede la DIAN en esta, ni en ninguna de las otras situaciones que ya hemos mencionado, simplemente desconocer los derechos del contribuyente, al generar actos administrativos que simplemente no explican la motivación para imponer o mantener adiciones de gastos que aumentan la base de tributación aduanera.

Lo anterior, es una razón adicional que demuestra la nulidad de los actos demandados, la cual debe ser tenida en cuenta por el Tribunal.

5.8. Violación del artículo 18 de la Resolución 846 de la CAN, la adición de regalías debe hacerse sobre bases objetivas.

En el numeral anterior, explicamos cómo los actos administrativos demandados, carecen de motivación suficiente en varias partes, incluyendo la forma de liquidar los valores adicionados por concepto de regalías pagadas al exterior.

A pesar de lo anterior, y con la poca información que brinda la Administración para hacer el cálculo de la adición de las regalías, resulta evidente que la misma no se realiza sobre bases objetivas, y que no consulta la realidad de las operaciones de CADBURY, en una clara violación del artículo 18 de la Resolución 846 de la CAN, el cual regula la adición de regalías a la base de tributación aduanera. Este artículo consagra:

Resolución 846 de la CAN.

Artículo 18. Adiciones al precio realmente pagado o por pagar.

“1. Para determinar el valor en aduana por el Método del Valor de Transacción, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, todos los elementos relacionados a continuación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo sobre valoración de la OMC:

(...)

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;

(...)

420
JUAN GONZALEZ
Bogotá, D.C.

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar, como consecuencia de conceptos incluidos en la relación del numeral 1 anterior, sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables, debidamente demostrados con los respectivos documentos soporte." (Subrayas fuera del texto original)

Como vemos, la adición de regalías a la base de tributación aduanera (la cual en todo caso resulta improcedente), solo puede hacerse cuanto existan datos objetivos y cuantificables, que permitan llevar a cabo la misma.

Para probar que el método mediante el cual la Administración adiciona las regalías, es desproporcionado y no tiene en cuenta la realidad de la operación de CADBURY, debemos explicar cómo llega la Administración al cálculo de las regalías:

- a. En primer lugar, la Administración establece un período de rotación, dentro del cual las materias primas nacionalizadas entran al inventario de la compañía, hasta que salen de la fábrica para el consumo del cliente final. Este plazo es de 58 días para ambos trimestres.
- b. La Administración, toma la totalidad de los ingresos de cada uno de los productos a los cuales está asociada la materia prima importada (es decir se toman los ingresos del producto que fue fabricado con la respectiva materia prima importada), durante el respectivo período de rotación. P.Ej: Si se trata de una importación realizada el día 2 de julio de 2010, se toman los ingresos del respectivo producto generados entre esa fecha y el 29 de agosto de 2010.
- c. Este valor lo multiplican por el porcentaje que tiene la materia prima importada frente al producto al cual está asociado ("peso" de la materia prima en el valor final del producto).
- d. Posteriormente, sobre los ingresos totales generados en dicho período se calcula el "valor neto de la regalía". Para esto se multiplican dichos ingresos por el 3,75%³⁸.
- e. Posteriormente, para establecer cuál es el valor de la regalía a adicionar a la base de tributación aduanera, se realiza la siguiente regla de tres:

FOB Total de la materia prima ³⁹	-----	Valor neto regalía por materia prima
Valor FOB de cada declaración ⁴⁰		X (correspondiente al valor del ajuste a realizar)

³⁸ Valor que corresponde al porcentaje de las ventas netas, con base en el cual se calculan las regalías a pagar por concepto del contrato de licencia de marca a CADBURY USA.
³⁹ Corresponde a la sumatoria de los valores FOB de la totalidad de las declaraciones que contienen una misma materia prima dentro de un mismo periodo. En este caso del primer y segundo trimestre de 2010 según corresponda.



PAULA GONZALEZ
VIA DE BIENVENIDA, 567

De la explicación anterior, y de los cálculos que hace la Administración dentro del requerimiento especial (tercer trimestre 2010) de abril 26 de 2013⁴¹, se desprende que la adición es desproporcionada. Basta con mencionar que el total de las regalías adicionadas en un solo trimestre (tercer trimestre de 2010), y que se están liquidando exclusivamente sobre el peso que tiene la materia prima dentro del total del producto vendido (y no sobre el valor total del producto final vendido a los clientes), asciende a US 380.889,50⁴².

El valor total a pagar por concepto de regalías durante todo el año 2010, ascendió a \$3.358'357.140; haciendo un cálculo aproximado a la TRM del 31 de diciembre de 2010⁴³, esto significa un valor de US 1'755.379,60.

No es objetivo, ni razonable que el valor a pagar por regalías calculado de esta forma, ascienda a casi la cuarta parte del total de las regalías pagadas por la empresa en el año 2010, cuando es apenas evidente que si para el cálculo se está tomando apenas el valor que corresponde a un trimestre, y solo a la parte que corresponde a la materia prima (y no lo que sería el valor total de las ventas del producto), no es posible que dicha adición llegue a un valor tan alto.

Esta situación proviene del hecho de que la DIAN, para hacer la adición parte de la base de que las mercancías tienen un periodo de rotación de 58 días que se explica de la siguiente manera:

- Materiales vinculados, 30 días desde el ingreso al inventario hasta su consumo en planta.
- Productos terminados, 28 días desde la entrega al inventario en Colombia, hasta la salida al cliente final.

La DIAN aduce que durante este tiempo de rotación el material importado en una sola declaración, genera el total de las ventas netas del producto en el cual se incorpora, durante los 58 días de la rotación.

Para probar lo anterior, basta con observar el ejemplo que da la Administración en el requerimiento especial correspondiente a las declaraciones de importación del tercer trimestre de 2010, que toma la declaración de importación 23016012990683 de julio 2 de 2010, con un periodo de rotación del 29 de julio de 2010, al 29 de agosto del mismo año.

La Administración toma los valores diarios de las ventas totales del producto de cada uno de los meses en que se encontraba en rotación y los multiplica por el número de días de rotación de cada uno de los respectivos meses.

Los valores de las ventas⁴⁴ que se toman para cada uno de los meses son los siguientes:

⁴⁰ Corresponde al valor total FOB de la mercancía incluida en la correspondiente declaración de importación sobre la cual se está realizando el ajuste.

⁴¹ La forma de hacer el cálculo se encuentra en las páginas 30 y posteriores del Requerimiento Especial Aduanero 1882384190435-4-0033.

⁴² Cuadro no. 6 del Requerimiento Especial Aduanero 1882384190435-4-0033.

⁴³ TRM: US 1913,18



MANUEL GONZALEZ
42
Bogotá, D.C.

Julio: \$4.798'284.000

Agosto: \$4.011'177.000

Estos valores corresponden exactamente a las ventas netas totales del producto "Chiclets", durante los periodos mencionados.

Entonces, si la Administración está tomando las ventas diarias netas como base para liquidar las regalías en cada una de las declaraciones, esto implica que en las declaraciones del mismo producto en las que coincidan días del período de rotación se estaría replicando el valor de las ventas netas totales diarias. Es más, en algunos casos en los cuales los días de los meses en rotación sean iguales en más de una declaración sobre el mismo producto, se estaría replicando más de una vez el valor de las ventas totales mensuales.

Esto es incoherente. Es evidente que una sola declaración no puede generar el total de las ventas de un período, pero más aún, es apenas lógico que si las ventas totales ascienden a una cierta suma, las mismas no pueden ser generadas más de una vez, es decir, no podría decirse que el producto de dos o más declaraciones generaron las mismas ventas totales, durante un cierto periodo de tiempo, por cuanto la realidad económica demuestra que este fue el máximo valor de ventas, es decir no podría haberse generado sino una vez.

Con la forma de hacer el cálculo la Administración llega al absurdo de que las supuestas ventas totales asociadas a los bienes importados asciendan a \$286.497'502.320,50⁴⁵ en un solo trimestre (tercero de 2010), cuando las ventas totales de todo el año 2010 ascienden apenas a \$146.972'609.000 (de todos los productos, incluyendo no sólo los producidos en Colombia, sino además los importados), como quedó demostrado en la información en Excel que se le envió a la DIAN dentro del proceso de fiscalización, la cual hace parte del expediente.

Sucede lo mismo con el ejemplo dado en el requerimiento especial aduanero correspondiente al **cuarto trimestre de 2010**. Dentro del ejemplo que da la Administración en el requerimiento especial⁴⁶ que dio lugar a la expedición de los actos demandados, se toma la declaración de importación 23030015660598 de octubre 01 de 2010, con un periodo de rotación del 30 de octubre de 2010, al 28 de noviembre del mismo año.

Para este otro trimestre se sigue la misma metodología, pero considerando los siguientes valores de ventas⁴⁷:

Octubre: \$1.010'054.000

Noviembre: \$967'901.000

De manera que también se llega a la situación absurda en que las hipotéticas ventas totales asociadas a los bienes importados asciendan a

⁴⁴ Página 33 del Requerimiento Especial Aduanero 1882384190435-4-0033.

⁴⁵ Cuadro 4, del Requerimiento Especial Aduanero 1882384190435-4-0033.

⁴⁶ Requerimiento especial aduanero N° 1882384190435 – 4 – 036 de mayo 6 de 2013. Pág. 28 y siguientes.

⁴⁷ Página 33 del Requerimiento Especial Aduanero.

AFIDUCIO CLAVIJO GONZALEZ
Bogotá D.C.

\$229.186'729.084,95⁴⁸ en un solo trimestre, cuando las ventas totales del año 2010 ascienden apenas a \$146.972'609.000 (de todos los productos, incluyendo no sólo los producidos en Colombia, sino además los importados).

Además de lo anterior, se debe tener en cuenta que en ninguna parte de la explicación que brinda la DIAN se muestra que para determinar el valor de las regalías se excluya el valor de las retenciones e impuestos pertinentes, las cuales se excluyeron para llegar al valor final a pagar de las regalías, tal como lo demuestra el certificado del revisor fiscal, prueba que ya ha sido adjuntada a este proceso.

La forma como la Administración realiza la adición carece de objetividad y razonabilidad como ya lo hemos demostrado, y por ende la misma resulta violatoria de las normas que establecen los casos en los cuales se puede hacer dicha adición por parte de los funcionarios de la Administración, razón adicional para entender que los actos administrativos son nulos, al contener una liquidación de los tributos que no se basa en las normas legales vigentes.

VI. PRUEBAS Y ANEXOS

Pruebas Documentales.

- 6.1. Poder otorgado por el representante legal de la Sociedad.
- 6.2. Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por la Cámara de Comercio de Cali.
- 6.3. Copia simple del Requerimiento Especial Aduanero N°. 188-238-419-0435-4-0033 de abril 26 de 2013.
- 6.4. Copia auténtica de la Resolución N° 188-241-06 -40-01285 de 22 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación, Dirección Seccional de Aduanas de Cali).
- 6.5. Copia auténtica, con constancia de notificación, de la **Resolución N° 10094 de 25 de octubre de 2013** (Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior.
- 6.6. Copia simple del Requerimiento Especial Aduanero N°. 188-238-419-0435-4-0036 del 6 de mayo de 2013.
- 6.7. Copia auténtica de la Resolución N° 188-241-06 -40-01296 de 23 de julio de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación, Dirección Seccional de Aduanas de Cali).
- 6.8. Copia auténtica , con constancia de notificación, de la **Resolución N° 10095 de 25 de octubre de 2013** (Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de

⁴⁸ Cuadro 4, del Requerimiento Especial Aduanero.

424
CLAUDIO OLAVO GONZALEZ
Abogado de Propiedad D.C.

Gestión Jurídica – dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) por medio de la cual se confirmó la anterior.

- 6.9. Original Certificación del revisor fiscal. Regalías liquidadas por licencia de marcas durante el año 2010 por CADBURY.
- 6.10. Original Certificación del revisor fiscal. Ingresos brutos no operacionales percibidos por CADBURY durante el año 2010.
- 6.11. Original Certificación del revisor fiscal. Retenciones en la fuente a título de impuesto de renta, IVA y timbre practicadas por CADBURY sobre el pago de regalías por licencia de marcas durante el año 2010.
- 6.12. Copia auténtica apartes documentación comprobatoria de precios de transferencia de Cadbury Adams Colombia S.A., Ernts & Young (Año gravable 2010).
- 6.13. Copia en medio magnético (CD) de la documentación comprobatoria de precios de transferencia de Cadbury Adams Colombia S.A. (año gravable 2010)
- 6.14. Copia auténtica del contrato de licencia de marca celebrado entre CADBURY ADAMS USA LLC y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. y traducción oficial al español.
- 6.15. Copia auténtica del estudio técnico de valor correspondiente al expediente. VG 2010 2012 0110 (VG 2010 2013 510)
- 6.16. Copia auténtica del estudio técnico de valor correspondiente al expediente. 2010 2012 0109 (VG 2010 2013 504)

Prueba Pericial.

- 6.17. Solicito al Tribunal que decrete como prueba un dictamen de peritos contables, a fin de determinar, por una parte la forma y montos de liquidación de los valores de regalías por los años 2008, 2009 y 2010; y por otra la relación de las regalías con las ventas de productos importados y fabricados en Colombia.

Para llevar a cabo la prueba solicitada, solicito el nombramiento de un perito contable, a quien solicito darle posesión y señalar sus honorarios.

VII. ANEXOS

- 7.1 Copia de la demanda y sus anexos para el traslado de la Parte Demandada.
- 7.2. Copia de la demanda y sus anexos para el traslado del Ministerio Público.
- 7.3. Copia simple de la demanda para el Archivo del Tribunal.
- 7.4. CD con copia de la demanda en medio digital
- 7.5. Copia auténtica del recibo de consignación del arancel judicial

425

JAVIER GONZÁLEZ
Bogotá, D.C.

7.6 Lo anunciado en el acápite de pruebas

VIII. NOTIFICACIONES

Para efectos de cualquier notificación, manifiesto que las recibiré en su despacho y en la Carrera 7 No. 114 – 33 Oficina 404, edificio SCOTIABANK, PBX: 254-2000, de la ciudad de Bogotá.

Respetuosamente,



Javier González Valencia
C.C. No. 9'527,947 de Sogamoso
T.P. No. 51,260 del C.S. de la J.

 OFICINA DE APOYO JURÍDICO ADMINISTRATIVO
DE CALI - SECCIÓN DE REPARTO Y NOTIFICACIÓN
Fecha: 21 FEB 2014
