

REPUBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL VALLE DEL CAUCA

Sentencia
otro
Proceso

SENTENCIA

Proceso No: 76-001-23-33-000-2012-00105-00
ACTOR: CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A.
DEMANDADO: NACIÓN - DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN
M. CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Magistrado Ponente: JHON ERICK CHAVES BRAVO

Santiago de Cali, doce (12) de septiembre de dos mil trece (2013)

Se decide sobre la demanda interpuesta por la SOCIEDAD CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A a través del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, oportunamente incoada en contra de la Nación-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

LA DEMANDA.

La SOCIEDAD CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. obrando a través de su Representante Legal y a través de Apoderado Judicial, instauró demanda a través del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho en contra de la NACIÓN - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, con el fin que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: Resolución No. 01-88-241-06.40 (0037) del 29 de diciembre de 2011 "Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor", Resolución No. 01-88-241-06.40 (0036) del 10 de abril de 2012 "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración", Resolución No. 1-88-241-06.40 (003) del 25 de enero de 2012 "Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor", y la Resolución No. 1-88-236-408-032 del 26 de marzo de 2012 "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración".

Como consecuencia de la declaración anterior y a título de restablecimiento del derecho solicita que se restablezca el derecho de la sociedad, declarando en firme las declaraciones de importación que fueron objeto de la revisión oficial.

Como HECHOS se sintetizan los siguientes:

- 1.- Que durante el año 2009, la sociedad CADBURY COLOMBIA hizo compras internacionales de materia prima para la fabricación de productos de confitería, presentando las respectivas declaraciones de importación de materia prima, que posteriormente fueron cuestionadas por la DIAN.
- 2.- Que el día 26 de mayo de 2010, la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional, remitió al Director Seccional de Aduanas de Cali, un oficio en el cual se relacionaban varias empresas, entre ellas CADBURY COLOMBIA S.A., que registraron en su contabilidad operaciones de egreso, por concepto de regalía a sus vinculados en el exterior.
- 3.- Que con base en lo anterior, la División de Gestión de Liquidación inicia las indagaciones sobre los pagos de regalías hechos por CADBURY durante el año 2009, solicitando al Ministerio de Comercio, Industria y Comercio los contratos de licenciamiento de marca registrados, documentos que fueron remitidos por ese Ministerio.
- 4.- Que 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), quedando esta facultada para usar las marcas en relación con la fabricación, promoción, mercadeo, publicidad, venta y distribución de los productos asociados a ellas.
- 5.- Que en desarrollo del contrato de licencia CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. hizo pagos a CADBURY USA por concepto de regalías, pagos que fueron sometidos a retención en la fuente a título de renta a la tarifa del 33%. Que los pagos por regalías generaron IVA a la tarifa del 16%, el cual fue retenido y consignado por CADBURY COLOMBIA.
- 6.- Que CADBURY COLOMBIA cumplió por el año gravable 2009, las obligaciones previstas en el régimen de precios de transferencia.
- 7.- Que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, estableció que la operación nacional e internacional que realizó CARBURY ADAMS COLOMBIA S.A. a CADBURY USA LLC, en el contrato firmado el 17 de noviembre de 200, incluye en el pago del licenciante el 3.75% de la regalía sobre las ventas netas del producto licenciado.
8. Que mediante Requerimiento especial aduanero se propusieron mayores valores de derechos arancelarios e IVA y de sanción, los que fueron contestados profiriéndose la liquidación oficial de revisión de valor conteniendo los mismos valores propuestos en el requerimiento, sobre la cual se interpuso el recurso de reconsideración finalmente confirmadas por las resoluciones que resolvieron los

mencionados recursos como son la Resolución No. 01-88-241-06.40 (0036) del 10 de abril de 2012 y la Resolución No. 1-88-236-408-032 del 26 de marzo de 2012.

NORMAS VIOLADAS:

Como disposiciones violadas se señalan las siguientes normas:

- ✓ Artículos 6, 29, 83, 95, 209, 230 y 363 de la Constitución Política.
- ✓ Artículos 1 y 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 – Acuerdo del GATT. Decisiones 978 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.
- ✓ Artículo 182 de la Resolución DIAN 4240 de 2000
- ✓ Artículo 22 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina sobre Instrumentos de Aplicación del Acuerdo de Valor.
- ✓ Artículo 259 del Decreto 2685 de 1999.
- ✓ Artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

La parte demandante expone en debida forma el concepto de violación.

DEFENSA DE LA ENTIDAD DEMANDADA:

A través de Apoderado Judicial, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES contestó la demanda, oponiéndose a las pretensiones formuladas por la demandante, señalando que los tributos aduaneros hacen parte del sistema tributario y deben ceñirse a los principios constitucionales de justicia y equidad. Que la posición de la Dian es violatoria de esos principios al pretender establecer una carga tributaria ilegal y excesiva, la cual 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 (retención por renta).

Señala que el hecho generador de los tributos aduaneros es la introducción de bienes tangibles al territorio aduanero Colombiano y que la introducción y explotación de bienes inmateriales es ajena a los tributos aduaneros.

Que la causación de los tributos aduaneros se hace de acuerdo con la clasificación adoptada en el Arancel de Aduanas, en el cual solo están comprendidos los bienes tangibles.

Que las normas aduaneras autorizan la adición de cánones por intangibles a la base únicamente en el caso en que el pago de dichos cánones o regalías sea una "condición de venta", es decir, solo 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.

Aduce que la autoridad aduanera estableció la realidad de la operación nacional e internacional que realiza la Sociedad Cadbury Adams Colombia S.A., a partir de los acuerdos suscritos entre ella y Cadbury Adams Usa LLC que pertenece a la sociedad controladora Cadbury Schweppes Overseas Limited, con el contrato firmado el 17 de noviembre de 2006, en el cual se indica que el licenciario Cadbury Adams Colombia S.A. debe pagar al licenciante Cadbury Shewepes Overseas Limited, el 3.75% de regalía sobre sus ventas netas el productos licenciado, determinando en consecuencia la obligación de girar dichas regalía como consecuencia de una "condición de venta".

Que de las pruebas obrantes en el expediente, la administración aduanera logra determinar según la cláusula primera y séptima de los contratos suscritos entre CADBURY ADAMS USA LCC (licenciante) y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., (licenciario), por la licencia de marca, así como lo dispuesto en las cláusulas 9 a) j) y 9 f), se determina la existencia de suficientes elementos fácticos que demuestran fehacientemente la condición de venta entre el licenciante y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., llegando a la conclusión que el pago del canon y derechos de licencia por los productos importados, distribuidos y vendidos en el territorio nacional por CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., es una condición de venta de dichos productos en los términos y para los efectos del artículo 8 del acuerdo de valoración, debiéndose añadirse a los pagos estimados por el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas incrementándose la base gravable declarada por los derechos pagados por concepto de cánones o regalías ósea obligaba a adicionar el valor de la transacción de las materias primas importadas con los cánones y derechos de licencia.

Señala que no existe violación a los artículos 1 y 8 del Acuerdo, respecto de la aplicación del artículo VII del Acuerdo, toda vez que la valoración de las mercancías debe realizarse por el método de transacción, al estar debidamente probado en el proceso que la vinculación de las compañías CADBURY ADAMS MÉXICO S DEL RL DE CV. Y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. no están afectando el precio, razón por la cual considera que le asiste derecho a la Dian, de cobrar los ajustes por las regalías, pues no fueron tenidas en cuenta al momento de valorar las mercancías importadas para efectos de cancelar los tributos aduaneros correspondientes¹.

ALEGATOS DE LAS PARTES

Las partes presentaron sus escritos alegando de conclusión, reiterando lo manifestado en la demanda y en la contestación a la misma, los cuales obran a folios 478 a 582 del expediente.

Parte demandante. Considera que los cánones que deben añadirse a la base de liquidación de tributos aduaneros son los que constituyen una condición de venta, aspecto que solo la administración tributaria la deduce de la relación económica entre las vinculadas y el valor de la transacción se acepta cuando se demuestra cuando la vinculación no influyó en el precio y es adecuado cuando la compensación económica reconocida configura la base natural sometida a imposición. Los ajuste regulados por el Art. 8 del Acuerdo tienen como propósito complementar el valor de transacción ósea la existencia de pagos o suministros que no quedaron incluidos en el precio obligando a adicionar el valor de transacción con otros componentes incorporados a las mercancías ,salvo que se haya dado en el país de importación y que de conformidad con los literales c y d se incluyen los cánones siempre cuando dichos cánones de licencia relacionados con las mercancías que el comprador tenga que pagar como condición de venta o el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías que revierta al vendedor. La adición no tiene aplicación porque ella es relevante en países dan prevalencia al principio de residencia para gravar explotación de intangibles, cuando Colombia grava con el criterio de la fuente. La demandante si bien aumento el pago por importación de Trident años 2007, 2008 y 2009, habiendo disminuido la importación de materias primas importadas lo que descarta su pago por importación de materias primas

Parte demandada. Manifiesta que la demandante no realizó la liquidación ni la corrección en correcta forma de los impuestos y tributos aduaneros en el proceso de nacionalización de las mercancías importadas descritas en las declaraciones de importación, con fundamento en que se celebró un acuerdo de licencia con Cadbury Adams Usa perteneciente a la Sociedad Cadbury Plc casa matriz de la sociedad importadora proveedora y propietaria de las marcas, mencionándose en el mismo que el licenciante otorga una licencia para usar las marcas en relación con la fabricación, promoción, mercadeo, publicidad venta y distribución de los productos licenciados en el territorio. Ahora de las declaraciones Andinas de valor se deriva la vinculación entre la demandante y Cadbury México, Argentina y Usa, asociadas en negocios, con vinculación económica influyendo en la determinación del valor de la transacción de la mercancía importada y por ende el pago de regalías debe incluirse en dicho valor, lo cual se infiere de la revisión de las facturas de los proveedores en el exterior, las declaraciones andinas de valor y por tanto era procedente incluir dicho pago en el valor de la importación, apelando a la opinión consultiva 4.11, ya que los productos importados están en conexión con el pago del canon es una condición de venta de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo de valoración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Antes de entrar al análisis del asunto puesto a consideración, es pertinente verificar si los presupuestos procesales se reúnen en el presente caso, verificando en primer lugar que en cuanto a los presupuestos de la acción, los cuales se refieren a aquellos requisitos indispensables para acusar la invalidez del acto

administrativo que se pretende; y son para este tipo de acciones, básicamente: i) capacidad jurídica y procesal del demandante para actuar; ii) agotamiento de la vía gubernativa, iii) la no operancia de la caducidad de la acción, lo siguiente:

En cuanto a la capacidad jurídica de la demandante, CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. compareció al proceso a través de su Representante Legal, tal y como se desprende del Certificado de Existencia y Representación de la Sociedad, obrante a folios 3 a 5 del expediente, expedido por la Cámara de Comercio de Cali; quien a su vez le otorgó poder al doctor JAVIER GONZÁLEZ VALENCIA, tal y como se observa a folio 1 y 2 del expediente.

En cuanto al agotamiento de la vía gubernativa, observa la Sala que de conformidad con el numeral 2º del artículo 161 de la Ley 1437 de 2011² y el Estatuto Tributario³, se cumplió este requisito para demandar en el medio de control de nulidad y restablecimiento por lo siguiente:

- ✓ Que la Jefe División de Gestión de Liquidación de la Nación-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, expidió la Resolución No. 0037 del 29 de diciembre de 2011 *"Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor"*, a nombre de la sociedad CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., tal y como se observa a folio 6 a 44 del expediente.
- ✓ Que contra la anterior decisión, la SOCIEDAD CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., interpuso recurso de reconsideración el 20 de enero de 2012, ante la División de Gestión Jurídica Dirección Seccional de Aduanas de Cali, folios 2126 a 2149 del cuaderno de antecedentes administrativos No. 1A.

² **Artículo 161. Requisitos previos para demandar.** La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos:

(...)

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto.

Si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral...

³ Por su parte, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto de Liquidación Oficial de Revisión.

- ✓ Que mediante Resolución No. 36 del 10 de abril de 2012, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte demandante y confirmó en todas sus partes la Resolución No. 037 del 29 de diciembre de 2011, folios 1984 a 2031 del cuaderno de antecedentes administrativos No. 1A.
- ✓ Así mismo, observa la Sala que la Jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas Cali, expidió la Resolución No. 03 del 25 de enero de 2012 *"Por medio del cual se profiere la Liquidación Oficial de Revisión de Valor"*, a nombre de la sociedad CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., folios 105 a 147 del expediente.
- ✓ Contra la anterior decisión, la sociedad CADBURY ADMAS COLOMBIA S.A., interpuso recurso de reconsideración el 14 de febrero de 2012, tal y como se observa a folios 1958 a 1983 del cuaderno de antecedentes administrativos No. 2A.
- ✓ Que mediante Resolución No. 032 del 26 de marzo de 2012, la Dirección Seccional de Aduanas de Cali – División de Gestión Jurídica, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad demandante confirmando la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 del 25 de enero de 2012, obrante a folios 2001 a 2026 del cuaderno de antecedentes administrativos No. 2A.

Con relación a la no operancia de la caducidad de la acción de conformidad con el literal d) del artículo 164 de la Ley 1437 de 2011⁴, se verifica que en el presente caso no operó el fenómeno jurídico de la caducidad, toda vez que la Resolución No. 36 del 10 de abril de 2012 *"Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración"*, fue notificada a la sociedad demandante el 17 de abril de 2012, tal y como se observa a folio 1983 del cuaderno de antecedentes administrativos 1A, es decir que tenía hasta el 18 de agosto de 2012 para presentar la demanda y así mismo se observa, que la Resolución No. 032 del 26 de marzo de 2012 *"Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración"*, fue notificada a la sociedad demandante el 29 de marzo de 2012 (folio 2026 del cuadernos de antecedentes administrativos No. 2A), teniendo entonces hasta el 30 de julio de 2013 para presentar la demanda, la cual fue instaurada como se dijo el 27 de julio de 2012.

En lo atinente a los presupuestos de la demanda, de conformidad con lo establecido en el numeral 4° del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, y en concordancia con lo establecido en el numeral 7° del artículo 156 y el artículo 157 ibidem, esta Corporación es competente de conocer del presente asunto, en cuanto al factor territorial y cuantía, teniendo en cuenta el lugar donde la sociedad demandante presentó la declaración y el monto del tributo discutido.

⁴ "d) Cuando se pretenda la nulidad y restablecimiento del derecho, la demanda deberá presentarse dentro del término de 4 meses, contados a partir del día siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución, o publicación del acto administrativo, según el caso, salvo las excepciones establecidas en otras disposiciones legales."

Con relación a la Capacidad jurídica y procesal del demandado para comparecer al proceso, la NACIÓN –DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, se encuentra legitimada para comparecer al presente proceso de conformidad a lo establecido en el artículo 159 del C.P.A.C.A. y estuvo debidamente representada tal y como se demuestra de los documentos obrantes a folio 417 del cuaderno principal.

Por último, es preciso anotar que en el presente asunto no es exigible el agotamiento del requisito de procedibilidad de la conciliación prejudicial, toda vez que nos encontramos frente a un conflicto que involucra el pago de tributos aduaneros, el cual no es posible de ser conciliado.

PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico se contare a lo siguiente:

Establecer si se ajustan a derecho las decisiones contenidas en las Resoluciones Nos. 0037 del 29 de diciembre de 2011, 36 del 10 de abril de 2012, 003 del 25 de enero de 2012 y 032 del 26 de marzo de 2012, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali.

Para desarrollar el problema anterior, la Sala determinará:

- 1.- Si los cánones o regalías por derechos de licencia deben hacer parte del valor de transacción en aduanas de las mercancías importadas.
- 2.- Si los derechos de licencia están relacionados con las mercancías objeto de valoración.
- 3.- Si el pago de los cánones por los derechos licenciados pueden considerarse condición de venta.

PRUEBAS APORTADAS AL EXPEDIENTE

- ✓ Traducción del Contrato No. 2006-12-13-841, celebrado el 17 de noviembre de 2006, entre CADBURY ADAMS USA LLC y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., para licencia de marca, -*fls 212 a 227 del cuaderno principal*-.
- ✓ Resolución de Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 0037 del 29 de diciembre de 2011, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, impone una sanción a CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., al considerar que la sociedad declaró un menor valor en la declaraciones de importación frente al total del valor en aduanas. -*folios 6 a 44 del cuaderno principal*-.

- ✓ Resolución No. 36 del 10 de abril de 2012 "Por medio de la cual se resuelve recurso de reconsideración", expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, obrante folios 57 a 104 del cuaderno principal.
- ✓ Resolución No. 003 del 25 de enero de 2012 "Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor", expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, obrante a folios 105 a 147 del cuaderno principal.
- ✓ Resolución No. 032 del 26 de marzo de 2012 "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración", expedida por la Jefe División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, obrante a folios 148 a 173 del cuaderno principal.
- ✓ Certificación expedida por el Revisor Fiscal de CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A, el 25 de junio de 2012, (folio 175 del cuaderno principal), en la cual señala que de acuerdo con los registros contables y la documentación soporte suministrada por el área financiera de la Compañía durante el año gravable 2009, las regalías liquidadas en virtud del contrato de regalías suscrito entre CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. y CADBURY ADAMS USA LIC, fueron las siguientes:

CONCEPTO	VALOR
Venta bruta local	136,633,385,470
Menos:	
Descuentos	2,903,109,189
Gastos promocionales	5,433,885,594
Venta neta local	128,296,390,687
Valor regalías	4,811,114,651
Menos retenciones e impuestos	
Retención renta	1,587,667,835
Impuesto de timbre	36,083,360
Total por pagar regalías	3,187,363,456

- ✓ En el cuaderno 2 de los antecedentes administrativos de folios 410 a 422; 499 al 544; 662 al 748; 749 al 808; 808 al 865; 866 al 928; 1059 al 1121 aparecen declaraciones de importación de goma base.
- ✓ En el cuaderno 2 de los antecedentes administrativos de folios 479 a 484; 558 a 572; 573 a 610; 611 a 621; 622 aparecen las declaraciones de importación de compuesto de función

carbociamida y aceite esencial, sal de acesulfame, aceite de menta, aceite de yerbabuena, entre otros, respectivamente.

- ✓ Cuaderno 2 A de los antecedentes administrativos de folios 1171 al 1210; aparecen las declaraciones de importación de goma base.
- ✓ Cuaderno 2 A de los antecedentes administrativos de folios 1468 al 1477; 1478 a 1508 aparecen las declaraciones de importación de acesulfame y aspartame respectivamente.
- ✓ Estudio técnico de noviembre 9 de 2011 con relación a 51 declaraciones de importación soporte de la Resolución de liquidación oficial 003 de 25 de enero de 2012 y la Resolución 032 de 26 de marzo de 2012. (fl 234-255 cuaderno principal).
- ✓ Estudio técnico de 13 de octubre de 2011 con relación a 82 declaraciones de importación soporte para la expedición de la Resolución de liquidación de revisión 37 de 29 de diciembre de 2011 y resolución 36 de abril 10 de 2012. (fl 256-280 cuaderno principal).

Con fundamento en lo anterior, procede la Sala a desarrollar cada uno de los problemas jurídicos planteados.

- i) Si los cánones o regalías por derechos de licencia deben hacer parte del valor de transacción en aduanas de las mercancías importadas.

Sea lo primero señalar que sobre los métodos de valoración de las mercancías en aduana el Estatuto Aduanero, establece lo siguiente:

"Artículo 247. Métodos para determinar el valor en aduana.

"Los métodos para determinar el valor en aduana según el Acuerdo son los siguientes:

"Método del "Valor de Transacción". Se regirá por lo dispuesto en los artículos 1° y 8° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

"(...)".

Los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, establecen lo siguiente:

"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..."

"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:

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

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

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

Sobre los cánones y derechos de licencia, la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las Mercancías Importadas establece lo siguiente:

"Artículo 26. Cánones y derechos de licencia.

"(...)

"2. El canon o el derecho de licencia sólo se sumará al precio realmente pagado o por pagar, si ese pago:

- "a) está relacionado con la mercancía que se valora.
- "b) constituye una condición de venta de dicha mercancía.
- "c) se basa en datos objetivos y cuantificables.
- "d) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar

"(...)

"Cuando el método de cálculo del importe de un canon o de un derecho de licencia se refiera al precio de la mercancía importada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dicho canon o derecho de licencia está relacionado con la mercancía que se valora".

De conformidad a lo anterior, es claro que los cánones o derechos de licencia si hacen parte del valor de la mercancía en aduana, según el método de transacción, pero estos valores sólo se sumaran al precio realmente pagado o por pagar de la mercancía si ese pago: i) está relacionado con la mercancía que se valora; ii) constituye una condición de su venta; iii) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar, y iv) si se basa en datos objetivos y cuantificables.

- ii) Si los derechos de licencia están relacionados con las mercancías objeto de valoración, y iii) si el pago de los cánones por los derechos licenciados pueden considerarse condición de venta.

En los actos administrativos cuya nulidad se pretende, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, señaló que la sociedad CADBURY ADAMAS COLOMBIA S.A., celebró un contrato con CADBURY ADAMS USA LLCC, donde se estableció el pago del 3.75% de regalías sobre las ventas netas del producto licenciado, determinándose que en este caso los derechos de licencia tienen relación

compró a sus vinculados CADBURY ADAMS MEXICO S DE R.L. DE C.V., CADBURY STANI ADAMS ARGENTINA S.A. y CADBURY ADAMS USA LLC, las materias primas GOMA DE MASCAR Y COMPUESTOS DE GOMA BASE los cuales son posteriormente utilizadas para el producto terminado marcas TRIDENT, BUBBALOS Y MOTITTAS, marcas objeto de licenciamiento⁵.

Al respecto, observa la Sala que la regalía que se estableció en el Acuerdo de Licencia celebrado el 17 de noviembre de 2006, entre CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. y CADBURY ADAMS USA LLC, obrante a folios 212 a 227 del expediente, interpretado integralmente fue para el uso de las marcas en conexión con la manufactura, promoción, mercadeo, publicidad, venta y distribución de los productos licenciados en el territorio; es decir, por la ventas del producto terminado y no para la importación de materias primas, como lo señala la entidad demandada.

Ahora bien, sobre la definición de datos objetivos y cuantificables los artículos 2 y 60 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las Mercancías Importadas establecen lo siguiente:

"Artículo 2. Definiciones

"b) Datos objetivos y cuantificables:

"Aquellos que pueden demostrarse con elementos de hecho físicos, tales como, documentos escritos o medios magnéticos. Son susceptibles de cálculos matemáticos y/o de verificación.

"Artículo 60. Datos objetivos y cuantificables.

" 2. Los datos deben ser "objetivos", o sea, deben basarse únicamente en elementos de hecho sin interpretaciones personales. Deben ser "cuantificables", es decir, debe ser posible fijar su monto mediante cantidades y cifras. No deben basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones ni en la experiencia personal.

" A falta de estos datos objetivos y cuantificables, no podrán hacerse los ajustes al precio pagado o por pagar y no podrá aplicarse el Método del Valor de Transacción, según lo dispuesto por el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y lo señalado en el artículo 5 de este Reglamento".

Conforme a lo anterior, es claro que el canon o derecho de licencia se encuentran relacionados a cargo de los productos finales de la marca ADAMS, mas no de la materia prima que se importó, "COMPUESTOS DE GOMA BASE; COMPUESTO DE FUNCIÓN CARBOCIAMIDA Y ACEITE ESENCIAL, SAL DE ACESULFAME, ACEITE DE MENTA, ACEITE DE YERBABUENA y ASPARTAME", toda vez que para estos productos no sería aplicable el criterio de datos objetivos y cuantificables, pues estos son posteriormente son utilizados, mezclados y sometidos a un proceso de

⁵ Ver Resoluciones No.0037 del 29 de diciembre de 2011 (Folios 8 a 44) y Resolución No. 0002 del 26 de mayo de 2012.

transformación, para finalmente ser utilizados en los productos con las marcas objeto de licenciamiento.

No sobra advertir que revisado tanto el estudio técnico de noviembre 9 de 2011 con relación a 51 declaraciones de importación soporte de la Resolución de liquidación oficial 003 de 25 de enero de 2012 y la Resolución 032 de 26 de marzo de 2012 (fl 234-255 cuaderno principal) como el estudio técnico de 13 de octubre de 2011 con relación a 82 declaraciones de importación soporte para la expedición de la Resolución de liquidación revisión 37 de 29 de diciembre de 2011 y Resolución 36 de abril 10 de 2012 (fl 256-280 cuaderno principal), se evidencian inconsistencias ya que por una parte establece que las importaciones se refirieron a **materias primas** y la misma Dian aceptando con relación al tema de la determinación de los precios de transferencia que "el importador maneja precios de transferencia en sus operaciones comerciales con sus vinculados económicos y que los **precios están internacionalmente aceptados**, concluyendo que no existen indicios de posible influencia en el precio pactado con el proveedor", sin embargo, a renglón seguido, determina que "debe continuar con el análisis en virtud de determinar posibles ajustes...." Para finalmente la Dian llegar a una conclusión respecto de la necesidad del ajuste del valor de transacción de las materias primas importadas y del precio realmente por pagar acudiendo a dos factores por un lado (i) los gastos de transporte de la mercancía y por el otro (ii) los costos del seguro de la misma, para concluir que tanto la vinculación si fue determinante en la fijación del precio de la mercancía importada, y finalmente la declarante pago los impuestos sobre una base gravable inferior, por ende, surgiendo la obligación de sumarse en la parte proporcional el valor de la regalía al valor de transacción de la mercancía importada ya que guarda relación con dichos productos licenciados.

Sea, lo primero señalar que a partir de dichas conclusiones la Sala evidencia algunas inconsistencias ya que la entidad demandada decide continuar la investigación a fin de precisar el verdadero valor de transacción de las materias primas importadas a pesar de que el mismo informe técnico establecía con relación al tema de la determinación de los precios de transferencia que "el importador maneja precios de transferencia en sus operaciones comerciales con sus vinculados económicos y que los **precios están internacionalmente aceptados**, concluyendo que lo realizó en plena competencia del mercado y que no existían indicios de posible influencia en el precio pactado con el proveedor, finalmente acudiendo a una serie de deducciones inclusive contra lo establecido en los artículos 2 y 60 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las Mercancías Importadas que establecen que ***Datos objetivos y cuantificables son aquellos que pueden demostrarse con elementos de hecho físicos, tales como, documentos escritos o medios magnéticos. Son susceptibles de cálculos matemáticos y/o de verificación, exigiendo que para ser objetivos deben basarse únicamente en elementos de hecho sin interpretaciones personales, deben ser "cuantificables", es decir, debe ser posible fijar su monto mediante cantidades y cifras, no deben basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones ni en la experiencia personal.***

Adicionalmente a lo anterior, si bien la Dian se apoya en la opinión consultiva 4.11 sobre la cual encuentra cierta analogía por sus hechos, considera la Sala que se trata de una analogía de textura abierta con relación al caso que nos ocupa, debiéndose acudir más bien a lo conceptuado por el Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial del Comercio, en la opinión consultiva 4.9 que conceptuó lo siguiente:

**"OPINION CONSULTIVA 4.9
CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA
SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO**

- "1. Un fabricante, titular de una marca relativa a preparados para uso veterinario, y una empresa importadora pactan un acuerdo. Según éste, el fabricante cede al importador el derecho exclusivo de fabricar, utilizar y vender en el país de importación "preparados patentados". Estos preparados, que contienen cortisona importada en forma apropiada para uso veterinario, se elaboran con cortisona a granel, suministrada al importador por el fabricante o en nombre de éste. La cortisona es un agente antiinflamatorio corriente no patentado que puede obtenerse de diferentes fabricantes y uno de los principales ingredientes de los preparados patentados.

"El fabricante también otorga al importador la licencia que le da derecho exclusivo a utilizar la marca, en relación con la fabricación y venta, en el país de importación, de los preparados patentados.

"Según las disposiciones financieras del acuerdo, el importador debe pagar al fabricante un canon equivalente al 8% de los dos primeros millones de u.m. de las ventas netas del preparado patentado, realizadas en un año civil, más el 9% de los siguientes 2 millones de u.m. de las ventas netas del preparado patentado, realizadas en el mismo año civil. Se establece, igualmente, el pago anual de un canon mínimo de 100.000 u.m. En ciertas circunstancias especificadas en el acuerdo, ambas partes podrían convertir los derechos exclusivos en no exclusivos. En este caso, el canon mínimo se reduciría en un 25% y, en algunos casos, en un 50%. También los cánones basados en las ventas podrían reducirse en ciertas circunstancias.

"Por último, los cánones que se basan en las ventas de los preparados patentados han de pagarse dentro de los 60 días, contados desde el final de cada trimestre del año civil.

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

"El canon se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. El producto importado es un agente antiinflamatorio corriente no patentado. Por tanto, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración. El pago del canon no constituye una condición de la venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar".

Con base en lo anterior, la Sala dentro de su margen de interpretación admisible concluye en el presente asunto que el canon se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. El producto importado es materia prima del producto patentado; por lo tanto, la utilización

de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración y el pago del canon no constituye una condición de la venta para la exportación de las mercancías importadas, por lo que no procede añadir la proporción de regalía al precio realmente pagado o por pagar por concepto de valor de transacción de la mercancía importada.

En consecuencia, considera la Sala que los productos importados por CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. no están relacionados con las regalías reconocidas a CADBURY ADAMS USA LLC, porque si bien es cierto la materia prima "COMPUESTOS DE GOMA BASE; COMPUESTO DE FUNCIÓN CARBOCIAMIDA Y ACEITE ESENCIAL, SAL DE ACESULFAME, ACEITE DE MENTA, ACEITE DE YERBABUENA Y ASPARTAME Y COMPUESTOS DE GOMA BASE", se encuentran incorporados en los productos finales de la marca ADAMS S.A., el canon o derecho de licencia sólo es pagado sobre la venta del producto terminado.

Así mismo, se observa que en el Acuerdo de Licencia celebrado entre CADBURY ADAMS COLOMBIA y CADBURY ADAMS USA LLC, no se pactó el pago de licencia por materia prima importada; razón por la cual, no podría cobrarse sino una vez finalizado su proceso de fabricación, pues estos se encuentran mezclados e incluidos en el producto final.

En el *sub-judice*, estamos en presencia de un contrato de regalía por el uso de la marca ADAMS, sin embargo, el hecho que el canon o derecho de licencia se calcule como un porcentaje en función de las ventas netas en el país importador de los "Productos Autorizados", si bien podría consolidar la relación entre la regalía pagada y la mercancía importada, esto sólo se presenta cuando se importa el producto finalizado; lo que implica que cuando se pagan regalías por la comercialización de dicho producto y se venden en el mismo estado, resulta muy sencillo vincular la totalidad de la regalía pagada con la mercancía importada, correspondiendo el ajuste de valor de aduana por el total pagado en concepto de regalías.

En cambio, no sucede lo mismo si lo que se importa son materias primas o semielaborados, partes y piezas para ser vendidos luego de un proceso industrial o de transformación en el país, habiéndose incorporado otros bienes, pues si bien se podría pensar que el pago de las regalías está vinculado con la mercancía que fue incorporada al producto final; sin embargo, resulta difícil cuantificar objetivamente la forma como se relaciona la regalía con dicha materia prima, semielaborada o partes y piezas importadas, no observándose finalmente el requisito de ser cuantificable.

Este argumento no es muy acertado, puesto que si es posible de verificar

En consecuencia, ante la falta de fundamento de los actos administrativos demandados, la Sala accederá a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad de la Resolución No. 01-88-241-06.40 (0037) del 29 de diciembre de 2011 "Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la

División de Gestión de Liquidación – Dirección Seccional de Aduanas Cali”, la Resolución No. 01-88-241-06.40 (0036) del 10 de abril de 2012 “Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración”, la Resolución No. 1-88-241-06.40 (003) del 25 de enero de 2012 “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor”, y de la Resolución No. 1-88-236-408-032 del 26 de marzo de 2012 “Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración”. Como consecuencia de lo anterior se decreta la firmeza de las declaraciones de importación que fueron objeto de liquidación oficial de revisión mediante los actos administrativos acá anulados.

Por último, en cuanto a la **condena en costas**, se tiene lo siguiente:

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y en concordancia con el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, en caso de que hayan sido causadas se CONDENARÁ a la parte vencida en el proceso al pago de costas, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación de conformidad con lo establecido en el numeral 9º del artículo 392 y el art. 393 del Código de Procedimiento Civil una vez ejecutoriada la presente decisión.

Fijar como **AGENCIAS EN DERECHO** el cinco por ciento (5%) del valor de las pretensiones reconocidas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Administrando Justicia en nombre de la República y por Autoridad de la Ley,

RESUELVE:

- 1.- ACCEDER A LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA, y en consecuencia,
- 2.- DECLARAR LA NULIDAD DE LOS SIGUIENTES ACTOS ADMINISTRATIVOS, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
 - ✓ Resolución No. 01-88-241-06.40 (0037) del 29 de diciembre de 2011 “Liquidación Oficial de Revisión de Valor proferida por la División de Gestión de Liquidación – Dirección Seccional de Aduanas Cali”.
 - ✓ Resolución No. 01-88-241-06.40 (0036) del 10 de abril de 2012 “Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración”.
 - ✓ Resolución No. 1-88-241-06.40 (003) del 25 de enero de 2012 “Por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión de Valor”.

✓ Resolución No. 1-88-236-408-032 del 26 de marzo de 2012 "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración".

3.- **DECRETAR** la firmeza de las declaraciones de importación que fueron objeto de Liquidación Oficial de Revisión de Valor, mediante los Actos Administrativos anulados.

4.- **ORDENAR** a la DIAN abstenerse de hacer efectiva las Pólizas de Seguro de Cumplimiento de Disposiciones Legales Nos. 3302008107352 y 1501311001046, expedidas por la sociedad MAFRE SEGUROS DE CRÉDITO S.A y CREDISEGURO S.A respectivamente.


5.- En caso de que hayan sido causadas, **CONDENAR** en costas a la DIAN, las cuales deberán liquidarse por Secretaría de esta Corporación.

Fijar como **AGENCIAS EN DERECHO** el cinco por ciento (5%) del valor de las pretensiones reconocidas en esta instancia.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE

Aprobado y discutido en la Sala de decisión de la fecha.

Los Magistrados,



JHON ERICK CHAVES BRAVO


FERNANDO GUZMAN GARCIA


FRANKLIN PÉREZ CAMARGO

CERTIFICO: Para notificar a las partes la anterior providencia, se fijo EDICTO en lugar publico de la Secretaria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo por el termino de tres dias hábiles, hoy 22 de Oct/2013 a las ocho de la mañana.

El Secretario (a)


Sección Primera

Oct 16 9 29 AM '13

RECEBIDO
SECRETARÍA