



ADMINISTRATIVO

SALA DE LO CONTENCIOSO

SECCIÓN CUARTA

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018).

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2012-00105-01 (20734)
Demandante: CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN

Temas: Impuestos aduaneros – ajuste de valor en aduanas
– regalías – condición de venta.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 12 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso lo siguiente:

«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 el 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 MAPFRE 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».

ANTECEDENTES

En el año 2009, CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. realizó importaciones de insumos para la elaboración de productos de confitería, a través de las siguientes declaraciones:

FECHA	No. DE DECLARACIÓN	DOCUMENTO DE TRANSPORTE
--------------	---------------------------	--------------------------------

FECHA	No. DE DECLARACIÓN	DOCUMENTO DE TRANSPORTE
2009/01/02	23029012472117	DTW0111839
2009/01/02	14502050619808	4362ORD0312791
2009/01/02	14502050619822	4362ORD0312791
2009/01/02	14502050619831	4362ORD0312791
2009/01/02	14502050619861	4362ORD0312791
2009/01/02	14502050619901	4362ORD0312791
2009/01/06	23029012472321	DTW011899
2009/01/08	43628008110136	4005911000
2009/01/09	23024012240275	DTW0111839
2009/01/08	23831013413343	4362ORD0312897
2009/01/09	23029012473131	ORD0313318
2009/01/09	01186052096737	4362MEXBUN0352008
2009/01/09	01186052096744	4362MEXBUN0352008
2009/01/09	01186052096751	4362MEXBUN0352008
2009/01/09	01186052096769	4362MEXBUN0352008
2009/01/09	01186052096776	4362MEXBUN0352008
2009/01/10	07500290138046	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138053	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138060	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138078	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138085	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138092	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138100	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138118	4362ORD0313765
2009/01/10	07500290138125	4362ORD0313765
2009/01/19	07789280025552	4362ORD0313766
2009/01/19	07789280025561	4362ORD0313766
2009/01/23	23073012303355	DTW0112159
2009/01/23	23073012303387	DTW0112159
2009/01/23	23073012303402	DTW0112159
2009/01/24	23831013439818	4362ORD0314525
2009/01/24	23831013439825	4362ORD0314525
2009/01/24	23831013439832	4362ORD0314525
2009/01/24	23831013439841	4362ORD0314525
2009/01/29	23029012480661	DTW0112201
2009/01/31	01186052112146	436MEXBUN002209
2009/01/31	01186052112192	436MEXBUN002209
2009/02/02	23029012481027	DTW0112171

FECHA	No. DE DECLARACIÓN	DOCUMENTO DE TRANSPORTE
2009/02/02	23029012481034	ORD0314965
2009/02/02	23029012481041	ORD0314965
2009/02/02	23029012481059	ORD0314965
2009/02/09	01186052118106	4362MEXBUN0042009
2009/02/09	01186052118113	4362MEXBUN0042009
2009/02/09	23029012482261	8025
2009/02/09	23029012482286	8025
2009/02/13	23029012483972	ORD0315444
2009/02/23	14502020773560	43628009010017
2009/02/21	23831013485517	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485524	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485531	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485549	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485595	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485603	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485610	4362ORD315507
2009/02/21	23831013485628	4362ORD315507
2009/02/24	01186052128901	4362MEXBUN0082009
2009/02/24	01186052128917	4362MEXBUN0082009
2009/02/24	23029012486232	DTW0112481
2009/02/24	23029012486257	DTW0112481
2009/02/24	23029012486264	ORD03159940
2009/02/27	23029012486709	ORD0316267
2009/02/27	23029012486723	ORD0316267
2009/02/27	23029012486755	DTW0112481
2009/03/06	23029012487642	DTW0112661
2009/03/06	23029012487699	DTW0112557
2009/03/06	23029012487739	ORD0316534
2009/03/09	23030014776635	4362MEXBUN0092009
2009/03/09	23030014776642	4362MEXBUN0092009
2009/03/09	23030014776651	4362MEXBUN0092009
2009/03/09	23030014776667	4362MEXBUN0092009
2009/03/09	23030014776674	4362MEXBUN0092009
2009/03/09	23030014776681	4362MEXBUN0092009
2009/03/13	23029012490539	ORD0314563
2009/03/13	23029012490546	ORD0314563
2009/03/16	23030014788145	4362MEXBUN0122009
2009/03/21	23029012494262	MIA0212479

FECHA	No. DE DECLARACIÓN	DOCUMENTO DE TRANSPORTE
2009/03/21	23029012494271	MIA0212479
2009/03/27	23029014802927	4362MIA0210221
2009/03/27	23029014802934	4362MIA0210221
2009/03/27	23029012494667	ORD0316933
2009/03/31	23029012494936	DTW0112898
2009/04/04	07789270010328	ORD-0317731
2009/04/04	07789270010381	ORD-0317731
2009/04/23	23029012501507	ORD-0318769
2009/08/24	23029012502021	ORD-0318864
2009/04/30	14502060608862	ORD-0318914
2009/05/11	23029012504748	DTW-0113399
2009/06/08	23010012638481	ORD-0320417
2009/06/08	23010012510732	ORD-0320417
2009/06/04	23029012511730	ORD-0320325
2009/06/05	23029012512040	DTW-0113635
2009/06/18	23029012515654	DTW-0113806
2009/06/18	23029012515661	DTW-0113806
2009/06/30	23029012517691	ORD-0321123
2009/06/30	23029012517708	ORD-0321064
2009/04/18	07085320042804	ORD-0318342
2009/05/22	23831013623945	ORD-0319757
2009/05/22	23831013623920	ORD-0319757
2009/05/22	23831013623913	ORD-0319757
2009/05/22	23831013623938	ORD-0319757
2009/05/22	23831013623961	ORD-0319757
2009/05/22	23831013623977	ORD-0319757
2009/06/08	51575050013047	ORD-0320377
2009/06/08	51575050013054	ORD-0320377
2009/06/08	51575050013061	ORD-0320377
2009/06/08	51575050013126	ORD-0320377
2009/06/16	01204100974271	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974241	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974232	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974264	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974257	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974289	ORD-0320568
2009/06/16	01204100974296	ORD-0320568
2009/06/26	23831013668629	ORD-0321379

FECHA	No. DE DECLARACIÓN	DOCUMENTO DE TRANSPORTE
2009/06/26	23831013668675	ORD-0321379
2009/06/26	23831013668708	ORD-0321379
2009/06/26	23831013668650	ORD-0321379
2009/06/26	23831013668668	ORD-0321379
2009/06/17	23030014917061	MEXBUN0252009
2009/06/27	01186052202800	MIA-0216231
2009/06/27	01186052202818	MIA-0216231
2009/06/27	01186052202832	MIA-0216231
2009/04/07	23030014817581	MEXBUN0142009
2009/04/07	23030014817700	MEXBUN0152009
2009/04/23	23030014839516	MEXBUN0172009
2009/05/12	23030014863021	MEXBUN0192009
2009/05/20	23030014877263	MIA-0214465
2009/06/03	23030014897825	MEXBUN0232009
2009/06/03	23030014897832	MEXBUN0232009
2009/06/09	23030014905901	MIA-021799
2009/06/09	23030014905917	MIA-021799
2009/06/09	23030014905924	MIA-021799

Previa expedición de los Requerimientos Especiales Aduaneros¹, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali expidió las Liquidaciones Oficiales de Revisión de Valor Nos. 01-88-241-06.40-0037 del 29 de diciembre de 2011² y 1-88-241-06.40 - 003 del 25 de enero de 2012³, por medio de las cuales se determinó un ajuste al valor de las mercancías por el pago de regalías con ocasión de cánones y derechos de licencia a la sociedad CADBURY ADAMS USA LLC, razón por la cual modificó las declaraciones de importación presentadas por CADBURY ADAMS

¹ Fls. 489 a 576 c.2.

² Las 81 declaraciones sombreadas en el cuadro anterior fueron modificadas por la Resolución de Liquidación Oficial al Valor No. 01-88-241-06.40-0037. Las 51 declaraciones restantes por la Resolución de Liquidación Oficial al Valor No. 1-88-241-06.40 - 003.

³ Fls. 6-59 y 105-147 cdno principal.

COLOMBIA S.A. durante los meses de enero a junio de 2009, para liquidar mayores valores a pagar, así:

Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 01-88-241-06.40-0037 (Declaraciones de importación de los meses de enero a marzo de 2009)

	MAYOR VALOR A PAGAR
TOTAL ARANCEL	\$20.159.000
TOTAL IVA	\$28.796.000
SANCION 50%	\$79.902.000
TOTAL A PAGAR	\$128.857.000

Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-88-241-06.40 - 003

(Declaraciones de importación de los meses de abril a junio de 2009)

	MAYOR VALOR A PAGAR
TOTAL ARANCEL	\$13.780.000
TOTAL IVA	\$19.977.000
SANCION 50%	\$55.539.000
TOTAL A PAGAR	\$89.296.000

La contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales de valor⁴, los cuales fueron decididos por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Cali mediante las Resoluciones Nos. 01-88-236-408-601-032 del 26 de

⁴ Fls. 59 y 151 c.p.

marzo de 2012 y 01-88-236-408-601-036 del 10 de abril de 2012, en el sentido de confirmar los actos recurridos⁵.

DEMANDA

CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión al Valor que modificaron las declaraciones de importación presentadas en los meses de enero a junio de 2009 y de las resoluciones que decidieron los recursos de reconsideración interpuestos. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la sociedad y que fueron objeto de revisión.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4, 29, 83, 95, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 – Acuerdo de valor del GATT.
- Decisiones 378 y 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.
- Artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, que reglamenta la Decisión 571 de 2003. Artículo 22.

⁵ Fls. 57-104 y 148-173 c.p.

- Artículos 259 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero).
- Resolución 4240 de 2000. Artículos 182 y 440.

El concepto de la violación se resume, así:

Violación de los principios de justicia y equidad del sistema tributario. Manifestó que los tributos aduaneros hacen parte del sistema tributario y deben ceñirse a los principios constitucionales de justicia y equidad, por lo que indicó que los actos acusados son violatorios de estos principios al establecer una carga tributaria ilegal y excesiva, toda vez que acumula dentro de una sola base tanto el valor de la importaciones como el valor de los cánones por licenciamiento de intangibles, a pesar de que estos ya estuvieron sujetos a su propio régimen tributario, es decir, retenciones por renta e IVA.

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

Afirmó que la DIAN adicionó a la base de liquidación de los tributos aduaneros el valor de las regalías que se giraron al exterior por la utilización de las marcas, 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 los tributos aduaneros.

Expuso que el Estado estaría forzando al responsable del IVA a pagarle un impuesto que normalmente habría tenido un efecto económico neutro, puesto que, los valores de IVA que sumarían en la declaración de importación se habrían registrado como valores negativos (impuestos descontables) en las declaraciones bimestrales, sin embargo, se liquida y exige el impuesto a las ventas en un momento en que ya no es posible usar el derecho al descuento.

Transcribió apartes de la Circular DIAN 175 de 2001 y argumentó que 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 mayor valor del impuesto para la sociedad y no en un anticipo como debe ser.

Violación de las normas sobre valoración aduanera. Transcribió apartes del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Valor del GATT e indicó que la regla contenida en el artículo 8 literal c) se justifica en la medida en que el pago de los cánones por intangibles vinculados a los bienes importados podría constituirse en una herramienta de manipulación de la base de liquidación de tributos aduaneros, pues el valor de transacción podría ser artificialmente disminuido.

Indicó que la razón reguladora de la norma de valoración no se ajusta a la realidad de Colombia, que acogió el criterio de la fuente,

en la definición de la territorialidad del impuesto sobre la renta, ya que grava muy fuerte los pagos al exterior por concepto de explotación de intangibles. Indicó que, en todo caso, el pago de las regalías estuvo sujeta a tributación del 33% a título del impuesto de renta.

Realizó una crítica a la regla contemplada en el literal c) del artículo 8 del Acuerdo, por cuanto no se acompasa con el criterio de la fuente que acoge la normativa tributaria colombiana sino a aquellos países en los que se aplica el criterio de residencia.

Indicó que la Administración no puede confundir los dos contratos que existen, ni entre qué partes han sido suscritos. Resaltó que 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 la regalías, pues el pago constituye la obligación principal a cargo del licenciatario frente al licenciante y este hecho no puede confundirse con una condición de venta, pues para un proveedor es indiferente la existencia de un contrato o sus condiciones ya que este, el fabricante, no recibe directa o indirectamente contraprestación por la ejecución del contrato de licencia, sino únicamente por la venta del producto a CADBURY COLOMBIA.

Destacó que CADBURY COLOMBIA hace ventas a vinculadas -por ejemplo, CADBURY ECUADOR- sin que sobre estas se genere el pago de regalías y explicó que esta ausencia de pago de regalías no

impide que la compañía proveedora siga teniendo la disposición de despachar mercancía, con lo cual resulta claro que las regalías no representan una condición para las ventas que el proveedor hace con destino a su país.

Manifestó que es errado pensar que el contrato de licencia sólo existe para garantizar la venta del producto importado, pues los pagos también se hacen por la utilización de marcas que recaen sobre productos fabricados en Colombia, aun en el hipotético caso 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.

Resaltó 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 presentado por la actora ante la Administración de Impuestos.

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

Trascribió unos apartes del artículo 1 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VIII del Acuerdo General sobre Aranceles y adujo que las operaciones con el proveedor de los bienes se hicieron por valores comerciales en los cuales no influyó la vinculación, pues si ello no hubiere 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.

Expuso que las operaciones realizadas por CADBURY COLOMBIA con sus vinculadas han sido objeto de análisis de precios de transferencia, esto es, tanto la operación de compra de producto importado como la operación de pago de las regalías.

Manifestó que la 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 aceptable el método de valor de transacción.

Explicó la estructura operacional de CADBURY COLOMBIA e indicó que lo relevante es que las mercancías al momento de la importación no tienen "implícito" el valor del intangible del cual no es titular la compañía vendedora y precisó que el justo precio será el que compense el valor de producción más la utilidad del fabricante, este valor de transacción fue el que usó la sociedad para declarar los tributos aduaneros.

Afirmó que el intangible surge dentro del país y es independiente del simple hecho de la importación de la mercancía. Así mismo, adujo que la presencia del intangible en el territorio es la que sustenta la tributación de las regalías por impuesto de renta.

Indicó que la misma doctrina de la OMA acepta la independencia de los contratos de licencia y de compraventa, mucho más, como ocurre para la demandante, el pago de las regalías se hace aun cuando 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 la terminación del suministro de bienes desde el exterior.

Señaló que la OMA exige que se tomen en cuenta los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, es decir, que la misma doctrina entiende que la adición no puede hacerse con base en argumentos como la existencia de vinculación y las cláusulas que den por terminado el contrato de licencia o con base en su falta de pago.

Expuso que es evidente que la Administración incurre en una gran contradicción pues, de acuerdo con la norma aduanera, la aplicación del método de transacción entre vinculados solo es aplicable cuando se ha establecido que la vinculación no ha influido en el precio, así que, 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.

Citó los cuatro requisitos que se deben cumplir para adicionar las regalías al valor de transacción e indicó que, en el presente caso, la DIAN ha considerado que la simple verificación de la existencia de cánones y de la vinculación entre las sociedades permite inferir la condición de venta, proceder que no se sustenta en ninguna norma, pues de acuerdo con el Comité Técnico de la OMA, aún si existe vinculación, la condición de venta solo se infiere después de analizar las condiciones particulares en cada caso.

Violación de las normas constitucionales y legales que establecen la sujeción al imperio de la Ley. Transcribió la Opinión Consultiva 4.11 de la OMC en la cual la DIAN basó su decisión y expuso que, si bien esta opinión consultiva podría, en principio considerarse aplicable a las operaciones de CADBURY, no puede perderse de vista que la opinión está basada en la descripción sintetizada de unos presupuestos que no reflejan distintas circunstancias concretas en que se desarrollan las transacciones económicas de la compañía.

Afirmó que la Opinión Consultiva no constituye una norma jurídica sino una simple guía de interpretación de las normas contenidas en el Acuerdo del Valor y precisó que, de acuerdo con el artículo 259 del Estatuto Aduanero, las opiniones consultivas “podrán tomarse” para la interpretación de las normas de valor, así mismo el artículo 22 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, indica que las

opiniones consultivas se tomarán en cuenta para la interpretación y aplicación de las normas de valor.

Manifestó que la Opinión Consultiva 4.11 sintetiza unos supuestos de hecho que no consideran las circunstancias relevantes que rodean la operación concreta de CADBURY por cuanto: i) las regalías pagadas al exterior si se gravan con impuesto sobre la renta y generaron IVA del 16%; ii) las operaciones de compra y venta de las materias primas fueron soportadas por el Estudio de Precios de Transferencia presentado por CADBURY COLOMBIA; y, iii) se concluyó en el Estudio de Precios de Transferencia que las condiciones económicas pactadas son las que hubieran pactado compañías independientes.

Expuso que uno de los elementos más significativos está representado en la evolución de la liquidación de las regalías frente a la disminución de los productos *Trident* importados de México, que se debió a que CADBURY COLOMBIA inició con la producción local de algunas líneas de productos de la marca *Trident*.

Precisó que una demostración clara de que el contrato de licencia nunca había buscado garantizar una "sobre remuneración" al precio de compra de mercancías, está presentada 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.

Finalmente, se refirió, sin transcribirlas, a las Opiniones Consultivas 4.5 y 25.1 de la OMC, las cuales, en su criterio, son suficientes para convencer que la adición de las regalías simplemente no es procedente.

Violación del principio de buena fe y de regla de coordinación de las actuaciones de las autoridades administrativas. Adujo que los actos administrativos vulneran la norma constitucional de presunción de buena fe, porque presumen la existencia de la condición de venta, a pesar de que el importador explicó desde el comienzo de la actuación las circunstancias en las cuales se realizaron las importaciones.

Manifestó que, si bien es claro que la condición de venta de 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 con partes independientes.

Alegó que existe falta de coordinación cuando se profiere una actuación administrativa en la que se involucran pagos por regalías en la base de los tributos aduaneros, los cuales ya fueron gravados con impuesto sobre la renta y ventas.

Violación del derecho al debido proceso y de los principios orientadores de las actuaciones y decisiones

administrativas. Afirmó que la violación al debido proceso surge por el hecho de que la Administración no haya hecho el más mínimo esfuerzo en valorar las pruebas, con base en 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.

Expuso 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, negarle la posibilidad de conocer si existen falencias que puedan llegar a ser controvertidas.

OPOSICIÓN

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Manifestó que la autoridad aduanera estableció la realidad de la operación nacional e internacional que realiza 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 SCHEWEPPE OVERSEAS LIMITED, con el contrato firmado el 17 de noviembre de 2006, en el cual se indica que el licenciataria CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. debe pagar al

licenciante CADBURY ADAMS USA LLC el 3.75% de regalía sobre sus ventas netas el producto licenciado, determinándose en consecuencia la obligación de girar dichas regalías como consecuencia de una condición de venta.

Citó jurisprudencia de la Corte Constitucional e indicó que de acuerdo con el principio de equidad que inspira el sistema tributario colombiano, una misma transacción puede conducir a diferente trato fiscal, lo que quiere decir, que una importación de mercancía puede generar obligaciones de tipo aduanero y también de tipo tributario.

Manifestó que, de acuerdo con el análisis de los documentos obrantes en el expediente, la Administración determinó que el requisito de condición de venta está demostrado según las cláusulas primera y séptima de los contratos suscritos entre CADBURY ADAMS USA LCCC (licenciante) y CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. (licenciatario), así como lo dispuesto en las cláusulas 9 literales a), i) y f).

Afirmó que no existe violación de los artículos 1 y 8 del Acuerdo del GATT, y que, para el cálculo del valor en aduana de las mercancías importadas por la actora, tuvo en cuenta lo dispuesto en el literal c) del artículo 8 del citado Acuerdo, pues es claro que para la valoración de las mercancías debe realizarse por el método de transacción, dado que está debidamente probado en el proceso que la vinculación de las sociedades CADBURY ADAMS MÉXICO S DE RL

DE CV y CADBURY ADAMS DE COLOMBIA S.A. no está afectando el precio, de ahí el derecho de cobrar los ajustes por las regalías, pues las mismas no fueron tenidas en cuenta al momento de valorar las mercancías importadas para efectos de pagar los tributos aduaneros correspondientes.

Expuso que la regla establecida en el 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 solo tributan en el país sede del beneficio de los pagos. Indicó que la disminución de la base de liquidación de tributos aduaneros compensada por la remuneración de intangibles, sí representa una indebida disminución de la tributación y si afectaría los intereses fiscales del país a cuyo territorio se importan los bienes donde se giran al exterior.

Aclaró que la interpretación y aplicación de las normas de valoración en la importación de mercancías al territorio aduanero colombiano, se hacen con base en el acuerdo general sobre aranceles y comercio de la OMC, de la cual Colombia es signataria y fue ratificado por el Congreso de la República, por tanto, la apreciación personal sobre la interpretación y aplicación de las normas que regulan en Colombia la Valoración de Mercancías no resulta válida para determinar la legalidad de la actuación administrativa discutida.

Adujo que del análisis del contrato de licencia se establece que las condiciones que hacen referencia al pago de regalías a favor de CADBURY ADAMS USA LLC constituyen un elemento fundamental para que la sociedad licenciante tenga el derecho de comercializar y distribuir de manera exclusiva dichas mercancías importadas a la sociedad licenciataria, a cambio del precio pactado en el contrato de licencia, pues en caso de no pagarse este valor, la sociedad licenciante puede dar por terminado el contrato, situación que llevó a la Administración a concluir que en estas cláusulas sí existe una condición de venta de manera expresa, clara y concreta.

Manifestó que, en relación con el pago de los tributos aduaneros, el estudio de precios de transferencia tiene incidencia en el precio pagado o por pagar, el cual debe ser estimado al momento de liquidar los mismos, sin embargo, el importador no ha demostrado que efectivamente incluyó en la liquidación de los tributos aduaneros la estimación de los precios de transferencia.

Expuso que no se está frente a una presunción de la condición de venta, pues esta se encuentra legalmente probada dentro de la investigación, toda vez que dicha condición se puede extraer textualmente del contrato y, en consecuencia, la DIAN está revestida de sus funciones fiscalizadoras y de control para prevenir y contrarrestar la elusión y evasión de los tributos aduaneros, los cuales debieron ser liquidados con base al precio de transacción.

Reiteró que existe vinculación económica entre las sociedades CADBURY ADAMS USA LLC, CADBURY ADAMS COLOMBIA y CADBURY ADAMS MEXICO, razón por la cual debe hacer parte del precio de transacción el valor generado en la regalía que se causa y a la cual está obligado el importador a pagar por la utilización de la marca.

Afirmó que existen suficientes explicaciones de soporte documental y probatorio que sirven para fundamentar el valor del ajuste por concepto de regalías y gastos conexos de transporte que dispuso la DIAN en el acto liquidatorio, cuya fuente es la información documental probatoria que aportó la sociedad en curso de la investigación, la verificación de la operación mercantil y de negociación internacional que involucra a la empresa con sociedades en Estados Unidos, México y Colombia.

En relación con la base aplicable para determinar el costo del seguro, explicó que las modificaciones a las declaraciones de importación están ajustadas a derecho, dando cumplimiento del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, en el numeral 2 del artículo 182 de la Resolución 4240 de 2000, incisos quinto y sexto. Afirmó que la DIAN adelantó la valoración probatoria en su integridad dentro del contexto de la normativa especial que rige el asunto, como lo es el derecho aduanero, de lo cual se demostró la obligatoriedad del usuario aduanero de dar cumplimiento al literal c) del artículo 8 del Acuerdo de Valoración en Aduanas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos demandados y fundamentó su decisión en los siguientes argumentos:

Estimó el *a quo* que la regalía que se estableció en el acuerdo de licencia 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 las ventas del producto terminado y no para la importación de materias primas, como lo señala la entidad demandada.

Trascribió la Opinión Consultiva 4.9 de la OMC y concluyó que, en el presente caso, el canon se paga por el derecho de fabricar los productos patentados que tiene incorporado el material importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. Adicionó que el producto 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 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.

Precisó que si bien 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, el canon o derecho de licencia sólo es pagado sobre la venta del producto terminado.

Explicó que en el contrato de licencia no se pactó el pago de licencia por materia prima importada, razón por la cual no podía cobrarse sino una vez finalizado su proceso de fabricación, pues estos se encuentran mezclados e incluidos en producto final.

Puntualizó que, si lo que se importa son materias primas para ser vendidas luego de un proceso industrial o de transformación en el país, habiéndose incorporado otros bienes, 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, no observándose finalmente el requisito de ser cuantificable.

Por último, de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con el artículo 192 del CPC, condenó a la DIAN al pago de costas y fijó como agencias en derecho el 5% del valor de las pretensiones reconocidas.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y luego de hacer una breve reseña histórica y conceptual del ordenamiento aduanero internacional así como de las normas de valoración aduanera, precisó que, de acuerdo con el contrato de licencia suscrito por CADBURY ADAMS COLOMBIA y CADBURY ADAMS USA LLC, resulta claro que al momento en que se presenta la declaración de la mercancía no se tiene el importe total de las regalías pues su determinación está sujeta al precio de reventa a los clientes finales, de manera que el monto exacto se conocerá después de la importación, esto es una vez la mercancía importada sea vendida en el mercado local.

Explicó que el término "condición" establecido en el artículo 8.1 literal c), debe ser entendido como la imposibilidad de separar el pago del canon de la venta de las mercancías importadas, esto es que, de no mediar el pago de ese canon, los bienes no se hubieran vendido al precio acordado.

Precisó que el asunto no se rige tanto por los términos del contrato sino por un examen de las alternativas que pueda tener el importador y la "interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar el intangible".

Adujo que, de conformidad con el certificado de existencia y representación legal de la sociedad CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A., existe una situación de control por parte de la sociedad licenciante CADBURY SHEWEPPE OVERSEAS LIMITED en calidad de matriz, sobre la licenciada.

Explicó la organización empresarial a la que pertenece la sociedad demandante e indicó que, en las declaraciones de importación se observa que los productos fabricados tienen impresas las marcas patentadas por el licenciante cuando ingresan al territorio aduanero nacional y que los proveedores de dichas mercancías corresponden a vinculados económicos.

Indicó que el objeto del contrato de licencia se circunscribe al uso de la marca en la forma prevista en el acuerdo, de manera que la compra o importación de mercancías rotuladas con las marcas patentadas por la licenciante para su posterior venta implica el cumplimiento del objeto del contrato y, por tanto, la causación de la regalía, independientemente de la forma prevista para la liquidación del canon.

Afirmó que al existir interdependencia entre la compra de los tangibles y el derecho a usar lo intangible, el pago de la regalía constituye condición de venta para la importación de la mercancía.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las **partes demandante y demandada** reiteraron, en síntesis, los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación, respectivamente.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, por lo siguiente:

Indicó que no puede decirse con certeza que el valor pagado por la licencia sea una condición de venta por estar relacionado con las mercancías importadas y por la vinculación entre la demandante y su proveedora, puesto que ello desconoce el convenio relacionado con el uso de la marca que no desvirtuó la Administración en términos de valor.

Manifestó que el hecho de pactar un pago porcentual sobre las ventas de productos terminados que realice la actora es una forma para que su proveedora obtenga una contraprestación por el uso de la marca en forma permanente, lo cual es distinto a que corresponda al valor en aduana, máxime cuando la Administración no encontró diferencia alguna en el régimen de precios de transferencia de las mercancías importadas.

Indicó que no puede servir de argumento a la Administración el hecho de que la licencia contenga restricciones tales como el uso exclusivo de la marca en productos licenciados en el país, puesto que, por tratarse de convenio de licencia, que por su naturaleza conlleva obligaciones recíprocas entre las partes, éstas bien podrían

pactar el pago de un canon por su uso y las condiciones del mismo, así como algunas restricciones sobre el producto, lo cual puede entenderse como protección de la marca por parte del licenciante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El Consejero de Estado doctor Milton Chaves García manifestó incurrir en las causales de impedimento previstas en los numerales 5 y 12 del artículo 141 del CGP⁶.

La Sala Plena Contenciosa ha precisado que tanto los impedimentos como las recusaciones «[...] *están instituidos como garantía de la imparcialidad e independencia que se le exige a los funcionarios judiciales en el desempeño de su labor, y para que una vez se compruebe su existencia se separe al funcionario del conocimiento del respectivo proceso*[3]⁷. Este instituto permite que en el ejercicio de la función de administrar justicia se garanticen los principios que rigen la función pública en general, artículo 209 de la Constitución; y, los de la administración de justicia, en particular, artículo 228 *ibídem*»⁸.

⁶ **C.G.P. Artículo 141. CAUSALES DE RECUSACIÓN.** Son causales de recusación las siguientes: (...) 5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios. (...) 12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.

⁷ [3] Consejo de Estado, Sección Segunda. Autos de 3 de febrero de 2011, Rad. 2350-10 y 20 de mayo de 2010, Rad. 0875-10, en ambos C.P. Víctor Hernando Alvarado Ardila. Sección Tercera, sentencias de 11 de abril de 2012, Rad. 20756, C.P. Carlos Alberto Zambrano Barrera. Autos de 13 de diciembre de 2010, Rad. 39481, C.P. Stella Conto Díaz Del Castillo y de la misma fecha, Rad. 39482, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Sección Quinta, entre otros, auto de 28 de abril de 2014. Rad: 2013-02799-01.C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

⁸ Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Auto del 25 de agosto de 2015, Exp. IJ-2011-0013 (Acumulado), M.P. Dr. Alberto Yepes Barrero (e)

De acuerdo con lo anterior, la Sala declarará fundado el impedimento manifestado por el doctor Chaves García y, en consecuencia, queda separado para conocer del presente proceso.

Asunto de fondo

Corresponde a la Sala determinar si en el presente caso procedían las liquidaciones oficiales de revisión del valor de las declaraciones de importación presentadas por la demandante durante el primer semestre del año gravable 2009.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si el pago a título de canon o regalías acordado entre CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. y CADBURY ADAMS USA LLC constituye una condición de venta de dicha mercancía. Lo anterior con el fin de determinar, si como lo sostiene la Administración, dicho pago hace parte del valor en aduana de las mercancías importadas por la demandante y, por ende, deben modificarse las sumas a pagar por concepto de tributos aduaneros.

Marco normativo⁹

Frente a la valoración en aduanas de la mercancía lo primero que se debe precisar es que, según lo dispuesto en el artículo 1º del

⁹ Reiteración de la sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 20435, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, adoptado a través de la Ley 170 de 1994, el punto de partida para la valoración de la mercancía es el *valor de la transacción*, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando se venden para su exportación al país de importación, ajustado, si es del caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de mismo Acuerdo.

De esta manera, con el fin de determinar el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía, eje del método de transacción, el artículo 8 del Acuerdo, establece algunos rubros que deben añadirse al valor de la mercancía, entre los cuales se encuentran el pago por cánones y derechos de licencia, así:

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:

(...)

*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.***” (Negrilla fuera de texto)

Así, conforme al literal c) del artículo 8 del Acuerdo transcrito, para que proceda el ajuste del valor de transacción por concepto de cánones o derechos de licencia se deben configurar tres requisitos: i) el monto no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar; ii) debe estar relacionado con las mercancías que se importan; y, iii) debe constituirse directa o indirectamente como una condición de venta de dichas mercancías.

De otra parte, de conformidad con el artículo 14 del Acuerdo, las notas que figuran en el Anexo I forman parte integrante del mismo, lo que significa que deben interpretarse y aplicarse conjuntamente. Al respecto, la Nota Interpretativa del artículo 8, del párrafo 1 c), en relación con los cánones y derechos de licencia como rubros a añadir del valor en aduana, indica:

Párrafo 1 c)

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

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

En esta Nota Interpretativa se establece, de manera expresa, que al valor de transacción no se añadirá el precio de los derechos de

reproducción de dichas mercancías en el país de importación, así como el pago de los derechos de distribución o reventa cuando no constituyan una condición de la venta. Pero se resalta que los cánones o derechos de licencia comprenden entre otros los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

Por su parte, en el ordenamiento de la Comunidad Andina, por medio de las Decisiones Nos. 378 y 379, aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la Organización Mundial del Comercio, decisiones que a su vez fueron sustituidas por la Decisión No. 571 de 11 y 12 de diciembre de 2003, y en la cual se adoptan en el artículo 1º, para efectos de la valoración de la mercancía en aduana, los métodos establecidos en el Acuerdo del GATT.

Por último, la Resolución 846 de 2004 de la CAN, que adoptó el reglamento sobre el Valor en Aduana de Mercancías Importadas establecido en la Decisión 571 de 2003 en el artículo 26, enumera los parámetros, requisitos y reglas para adicionar al valor de transacción el precio pagado por cánones o regalías, a lo cual se hará referencia más adelante.

Con fundamento en el anterior marco normativo, procede la Sala a analizar el asunto de fondo planteado.

Canon o derecho de licencia

En este punto es conveniente precisar que, en el presente caso, no se discute el método de valoración que se debe aplicar para establecer el valor de la mercancía, pues tanto CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. como la DIAN indican que el método aplicable es el primero, es decir, *el valor de transacción*, definido como el precio realmente pagado o por pagar, al cual se debe estudiar si procede el ajuste realizado en razón a los cánones pagados a CADBURY ADAMS USA LLC.

Ahora bien, luego de hecha esta precisión, el mencionado artículo 26 de la Resolución 846 de 2003 establece el concepto de canon y derecho de licencia en los siguientes términos:

"Artículo 26. Cánones y derechos de licencia.

1. Los "cánones y derechos de licencia" se refieren en general a los pagos por los derechos de propiedad intelectual necesarios para:

a) Producir o vender un producto o una mercancía con el uso o la incorporación de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación, procedimientos de fabricación, o cualquier otro derecho de propiedad industrial contemplado en la Decisión 486, o en las que la sustituyan o modifiquen.

b) Utilizar, fabricar o revender un producto o una mercancía con el uso de derecho de autor o derechos conexos contemplados en la Decisión 351 o en las que la sustituyan o modifiquen.

c) Producir o vender un producto o una mercancía con el uso de derechos de obtentores de variedades vegetales contemplados en la Decisión 345 o en las que la sustituyan o modifiquen.

(...)” (Negrillas y subrayas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, el literal a) del artículo transcrito determina que, de manera general, se entiende por canon o derecho de licencia, todos los pagos relacionados con derechos de propiedad intelectual que permitan producir o vender un producto o mercancía con el uso o incorporación de una marca.

En el caso concreto, se observa que el 17 de noviembre de 2006¹⁰, CADBURY ADAMS COLOMBIA suscribió el contrato de licencia para uso de marcas con su vinculada, la sociedad extranjera CADBURY ADAMS USA LLC.

De acuerdo con la Documentación Comprobatoria de Precios de Transferencia correspondiente a la vigencia fiscal 2009¹¹ presentada por la sociedad demandante, CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. es vinculada económica de sus proveedores del exterior CADBURY STANI ADAMS ARGENTINA S.A., CADBURY ADAMS MEXICO, S. DE R.L., y CADBURY ADAMS USA LLC¹², esta última, licenciataria y propietaria de los intangibles licenciados.

Ahora bien, en el citado contrato –traducido al idioma español–, el objeto se delimita en la cláusula o sección primera denominada OTORGAMIENTO DE LA LICENCIA que indica lo siguiente:

" (...)

¹⁰ Fls. 212-227 cdno principal

¹¹ Fl. 201 cdno principal

¹² Fl. 13 Documentación comprobatoria de Precios de Transferencia.

1. Otorgamiento de la Licencia

(a) Sujeto a los términos y condiciones de este Acuerdo, el Licenciamiento en virtud del presente **otorga al Licenciatario el derecho y licencia exclusivos** (excepto en relación con el territorio de Paraguay donde el derecho y licencia no será exclusivo) **para usar las Marcas en o en conexión con los Productos Licenciados en el Territorio, en conexión con la manufactura, promoción, mercadeo, publicidad, venta y distribución de los Productos Licenciados en el Territorio.**

(b) **El derecho del Licenciatario para usar las Marcas incluirá el derecho para tener los Productos Licenciados manufacturados únicamente para el Licenciatario, por uno o terceras partes o Compañías Afiliadas** (según se definen a continuación) del Licenciante aprobadas por el Licenciante (haciendo caso omiso de si dichas terceras partes o Compañías Afiliadas tiene su sede dentro o fuera del Territorio ("fabricante Autorizado") **para el uso, venta u otra disposición del Licenciatario de conformidad con los términos de este Acuerdo**"¹³ (Negrilla fuera de texto)

Por su parte, las cláusulas o secciones tercera y cuarta del referido contrato, respecto al pago que CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. debe efectuar por los derechos licenciados a CADBURY ADAMS USA LLC establece:

3. Regalías

(a) El Licenciatario pagará al Licenciante una regalía igual a la Tasa de Regalía según se define en el Anexo de los Términos Claves de las Ventas Netas (según se definen en el presente) de todos los Productos Licenciados o dichas otras sumas según se acuerde de tiempo en tiempo por escrito entre las partes. Las "Ventas Netas" es la cantidad actualmente facturada por el Licenciatario en conexión con la venta de los Productos Licenciados a terceros menos todos los términos fijos y descuentos, pagos de volúmenes

¹³ Fls. 213 y 218-219 cdno principal

descuentos y ajustes de precios no discrecionales y otros gastos promocionales, asignaciones de cuñas y listas, pagos iniciales y bonos de firmas logística relacionada con descuentos, y reembolsos actualmente permisibles o pagados sobre ello para devolución de Productos Licenciados defectuosos. Las regalías se consideran adquiridas en la fecha en que las ventas son facturadas. Cada una de las partes acuerda proporcionarle a la otra con la documentación requerida para reducir la cantidad de cualquier impuesto de retención aplicable.

(...)

4. Pagos de Regalías

(a) Al inicio de cada año, el Licenciatario calculará la regalía de todo el año para el siguiente año y le notificará al Licenciante este estimativo. Este cálculo se debe basar en la predicción de ventas para el año próximo.

(b) Dentro de los treinta (30) días posteriores a la terminación de los tres, seis, nueve y doce meses, el Licenciatario pagará al licenciante la cantidad igual a la regalía pagadera sobre las Ventas Netas actuales para los tres (3) períodos precedentes, excepto cuando aplica la Sección 4 (d).

(c) Dentro de lo treinta (30) días subsiguientes al final del año, el Licenciatario calculará la regalía real para el año precedente con base en las ventas reales. Con base en este cálculo, si el Licenciante paga una suma superior al año precedente, entonces el Licenciatario facturará al Licenciante para un reembolso del pago superior. El Licenciante le rembolsará al Licenciatario esta suma dentro de los treinta (30) días después de recibir dicha factura. Si el Licenciatario hizo un pago inferior al año precedente, entonces el Licenciatario pagará al Licenciante el pago inferior dentro de los treinta (30) día siguientes. Si se requiere según las regulaciones locales, los ajustes descritos en esta Sección 4 (c) pueden ser incluidos en 12 meses. En este caso, el pago estipulado para los meses 10-12 en la Sección 4 (b) incluirán este ajuste.

(...)"¹⁴

¹⁴ Fls. 214-216 cdno principal

La Traducción Oficial No. 2010-01-05-004 del Anexo de Términos Claves, indica que el valor de las regalías es el 3.75%¹⁵, el cual expiraba el 31 de diciembre de 2007, sin embargo, de acuerdo con la cláusula o sección 2 el término del contrato de licencia de marca era hasta el 31 de diciembre de 2009, es decir, que se encontraba vigente al momento de las operaciones de comercio exterior aquí revisadas¹⁶, además, es un hecho no discutido por las partes que para el periodo en el que se realizaron las importaciones, la actora giró el pago correspondiente a las regalías.

De acuerdo con el contrato de licencia para uso de marca, para CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. el pago que esta debe realizar a CADBURY ADAMS USA LLC atiende a la definición de canon o derecho de licencia que establece el artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, puesto que se presenta como contraprestación al derecho y licencia exclusivo que la licenciante le otorga a CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. para usar las marcas en conexión con los productos y con la manufactura, promoción, mercadeo, publicidad, venta y distribución de los productos licenciados en el territorio.

- **Características que el pago debe presentar para que forme parte del valor de transacción**

Ahora bien, siguiendo en el estudio del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004, el numeral segundo enlista de manera taxativa las características que debe presentar el pago del canon o del derecho

¹⁵ Fl. 219 cdno principal

¹⁶ Fl. 213-214 cdno antecedentes

de licencia para que este pueda formar parte del valor de la mercancía y, por ende, deba sumarse al precio realmente pagado o por pagar, en los siguientes términos:

"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, y*
- c) se basa en datos objetivos y cuantificables.*
- d) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar*

Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, la condición de que esté relacionado con la mercancía que se valora y que constituya una condición de venta de dicha mercancía, sólo se considerará cumplida, si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al comprador que efectúe dicho pago.

A tales efectos se considerará que la condición de venta no necesariamente debe estar prevista de manera expresa en un contrato sino que esta pueda probarse con los elementos de hecho de las operaciones comerciales

(...)" (Negrillas fuera de texto)

De esta manera, para adicionar al precio de transacción los pagos por canon deben i) estar relacionado con la mercancía que se valora; ii) constituir una condición de venta de dicha mercancía; iii) basarse en datos objetivos y cuantificables; y, iv) no estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar. Sin embargo, cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, la condición de que esté relacionado con la mercancía que se valora

y que constituya una condición de venta de dicha mercancía, sólo se considerará cumplida, si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al comprador que efectúe dicho pago.

En el presente caso, como se indicó, la discusión se concreta en determinar si las regalías pagadas por CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. constituyen o no condición de venta de las mercancías importadas.

En relación con este requisito la Administración sostiene que del análisis del contrato de licencia (clausulas primera, séptima) se determinan suficientes elementos fácticos que demuestran la condición de venta entre el licenciante y la sociedad CADBURY ADAMS COLOMBIA S.A. ¹⁷.

Pues bien, el literal c) del numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2003 establece como segundo requisito para ajustar el valor de transacción que el pago o canon constituya una condición de venta de dicha mercancía. Por su parte, el artículo 8 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, prevé que se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia que *el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías.*

¹⁷ Fl. 373 cdno principal

De acuerdo con la doctrina¹⁸, puede interpretarse este requisito de la siguiente manera:

i) Se considera que el pago del canon es directo, cuando las regalías se pagan directamente al vendedor de la mercancía importada o el pago del canon proviene directamente del contrato de compraventa de las mercancías importadas.

ii) El pago es indirecto, cuando la obligación del pago de las regalías nace de un contrato diferente al de compraventa de mercancía o estas se paguen a un tercero que no interviene en la operación comercial entre proveedor e importador.

Y se puede indicar que el pago configura condición de venta cuando las ventas de las mercancías determinan que el importador deba pagar el canon o cuando se presente la imposibilidad de separar el pago del canon del de la venta de las mercancías importadas.

En el caso objeto de estudio, la obligación del pago del canon o derechos de licencia por el uso de las marcas de la cuales es propietaria CADBURY ADAMS USA LLC, se deriva de un contrato diferente al de compraventa internacional entre esta y la sociedad demandante, así como de las operaciones de compra y venta internacional entre sus proveedores terceros vinculados como lo

¹⁸ Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C). 2do Edición Actualizada y ampliada. Daniel Zolezzi. Editorial. La Ley. Buenos Aires 2008. Págs. 171 y ss.

son CADBURY STANI ADAMS ARGENTINA S.A., CADBURY ADAMS MEXICO, S. DE R.L.

Así, teniendo presente que la obligación de pagar dichos rubros nace de un contrato diferente al contrato de compraventa internacional que se presenta entre la sociedad demandante y sus proveedores del exterior vinculados, se debe analizar si este pago se puede tomar como *indirectamente condición de venta* de las mercancías importadas.

Frente al contrato o acuerdo de licencia de marca se tiene que no se establece de manera expresa que el pago de las regalías sobre los intangibles licenciados sean una condición de venta de las mercancías.

Sin embargo, de acuerdo con el objeto del contrato de licencia, antes transcrito, la Sala advierte que se acordó que el pago de la regalía tenía como contraprestación el uso de las marcas licenciadas y que están contenidas en el Anexo A del contrato y, en relación con los productos licenciados que podían ser adquiridos por la actora de la licenciante, terceros o compañías afiliadas, se debe resaltar que se refirió a "productos licenciados" los cuales están definidos en el "Anexo de Términos Claves" como: «*Dulces/golosinas, medicadas o no medicadas*»¹⁹.

¹⁹ Fl. 219.

En esas condiciones, como lo afirmó el *a quo*, el contrato de licencia solo se pactó en relación con productos terminados sin que incluya la materia prima o insumos que fueron los importados de acuerdo con las declaraciones de importación objeto de corrección por la DIAN. Por lo tanto, resulta pertinente la aplicación de la Opinión Consultiva 4.9 de la OMC, en cuanto interpretó lo siguiente:

Opinión Consultiva 4.9.

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 dos 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.

De esta manera, el segundo requisito establecido en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor, no se cumple en el presente caso, es decir, que el pago de la regalía que realizó la actora no constituye condición de venta frente a los productos importados.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia del 12 de septiembre de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

En relación con la condena en costas, se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas a la demandada en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: DECLÁRASE FUNDADO el impedimento manifestado por el consejero Milton Chaves García. En consecuencia, queda separado del conocimiento del presente proceso.

SEGUNDO: CONFÍRMASE la sentencia del 12 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

Se reconoce personería para actuar a la doctora MIRYAM ROJAS CORREDOR, en representación de la parte demandada, en los términos del poder que obra en el folio 51 cuaderno 2 principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
RODRÍGUEZ**

JULIO ROBERTO PIZA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ