

VALORACIÓN EN ADUANAS DE LA MERCANCÍA – Marco normativo. Criterios de aplicación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la OMC / VALORACIÓN DE LA MERCANCÍA – Naturaleza jurídica. Parte del valor de la transacción, es decir el valor o precio realmente pagado o por pagar de las mercancías / VALOR DE LA MERCANCÍA EN ADUANA – Alcance. Se le deben añadir los rubros de pago por cánones y derechos de licencia / AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN POR CONCEPTO DE CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA – Requisitos / VALOR DE TRANSACCIÓN DE LA MERCANCÍA – Alcance. No se le debe añadir el precio de los derechos de reproducción ni el pago de los derechos de distribución o reventa cuando no constituyan una condición de la venta / VALOR EN ADUANA DE MERCANCIA IMPORTADA – Ordenamiento de la Comunidad Andina. Decisiones relativas a la aplicación de los métodos establecidos en el Acuerdo del GATT

Frente a la valoración en aduanas de la mercancía lo primero que se debe precisar es que de acuerdo con el artículo 1º del 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 central 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: (...) 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: (...) 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. Por su parte, en el ordenamiento de la Comunidad Andina, por medio de las Decisiones Nos. 378 y 379, se 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 sustituida 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, consagrando: (...) 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.

FUENTE FORMAL: ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 – ARTÍCULOS 8 Y 14 / LEY 170 DE 1994 / RESOLUCIÓN 846 DE 2004 DE LA CAN / DECISIONES 378, 379 Y 571 (COMUNIDAD ANDINA) / NOTAS INTERPRETATIVAS DEL ANEXO I DEL GATT DE 1994

CANON O DERECHO DE LICENCIA – Concepto. Corresponde a todos los pagos relacionados con derechos de propiedad intelectual, que permitan producir, vender, fabricar o revender un producto o mercancía con el uso o incorporación de una marca / MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA – Noción / CONTRATO DE LICENCIA PARA USO DE MARCA – Aplicación de la Resolución 846 de 2003 de la CAN. Por cuanto corresponde a una contraprestación por el derecho exclusivo y revocable de uso de un nombre comercial registrado

En primer lugar conviene 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 MANISOL 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 BATA BRANDS. 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: (...) De esta manera, 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, vender, fabricar o revender un producto o mercancía con el uso o incorporación de una marca. En el caso concreto se observa que el 1º de enero de 2006, MANISOL suscribió el contrato de licencia para uso de marcas con su vinculada, la sociedad extranjera BATA BRANDS. En este punto es conveniente indicar que, de acuerdo con el Estudio de Precios de Transferencia del Ejercicio Fiscal 2008 presentado por la sociedad demandante, tanto BATA BRANDS como MANISOL forman parte de *Bata Shoes Organization* (Grupo Bata), grupo económico que tiene como actividad comercial «*la manufactura y comercialización de calzado para un amplio mercado a nivel mundial*». Así mismo, en el referido estudio de precios de transferencia se indica como una de las compañías relacionadas de MANISOL, la sociedad BATA BRANDS S.a.r.l., quien se denomina dentro del estudio como BATA BRANDS. Ahora bien, en el citado contrato, el objeto se delimita en las cláusulas primera y segunda denominadas CONCESIÓN DE DERECHOS DE MARCAS REGISTRADAS y SERVICIOS DE MANEJO DE MARCA, respectivamente, y que indican lo siguiente: (...) De acuerdo con el contrato de licencia para uso de marca suscrito por MANISOL, el pago que debe realizar a BATA BRANDS, cuyo monto se establece como el 2% de las ventas anuales que la licenciante realice, atiende a la definición de canon o derecho de licencia que establece el artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, puesto que corresponde a un contraprestación por el derecho no exclusivo y revocable que otorga el licenciante a la sociedad demandante de utilizar el nombre y la denominación “BATA” en su nombre comercial, así como aplicar las marcas registradas en los productos, embalajes, publicidad, material de exposición en tiendas de ventas. El pago también incluye el asesoramiento por parte de BATA BRANDS en el registro de marcas y mercadeo aplicable al uso de las marca BATA.

FUENTE FORMAL: DECISIÓN 571 DE 2003 – ARTÍCULO 3 (COMUNIDAD ANDINA) / RESOLUCION 846 DE 2003 DE LA CAN

PAGO DEL CANON O DEL DERECHO DE LICENCIA – Características. Para que forme parte del valor de la mercancía / ADICIÓN AL PRECIO DE TRANSACCIÓN DE LOS PAGOS DEL CANON – Requisitos. El pago se debe relacionar con la mercancía importada que se valora, constituir una condición de venta, basarse en datos objetivos y cuantificables y no estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar / ADICIÓN AL PRECIO DE

TRANSACCIÓN DE PAGO A TÍTULO DE CANON O DERECHO DE LICENCIA – Configuración. Por cuanto a pesar de que la importación no se efectuó únicamente con proveedores o terceros vinculados, las mercancías si contienen el intangible de la sociedad propietaria de la marca / CONTRATO DE LICENCIA DE USO DE MARCA CON PROVEEDORES O TERCEROS NO VINCULADOS – Alcance

Ahora bien, siguiendo en el estudio del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004, el numeral segundo lista de manera taxativa las características que debe presentar el pago del canon o del derecho 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: (...) De esta manera, como ya se indicó, para adicionar al precio de transacción los pagos por canon deben: i) estar relacionados 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, la Sala entrará a analizar cada una de estas características con el objeto de determinar si el pago que MANISOL realizó a su vinculada BATA BRANDS, por concepto de pago de canon o derechos de licencia deben formar parte del valor de las mercancías declaradas en el periodo de mayo a junio de 2008. El literal a) del numeral 2 del citado artículo 26 determina que se sumará al valor de la transacción el pago de canon o derechos de licencia cuando, dicho pago esté relacionado con la mercancía importada. Al respecto, el *a quo* determinó que en este caso no hay relación entre las mercancías importadas y el pago que realiza MANISOL a su vinculada BATA BRANDS, en razón a que, por un lado, quedó demostrado que las importaciones objeto de ajuste por parte de la DIAN fueron realizadas con no vinculados y, por el otro, porque la regalía que paga la sociedad debe hacerse independientemente de la manera como adquiera el calzado que posteriormente será comercializado con la marca. Por su parte, vale la pena resaltar que en el recurso de apelación la Administración únicamente insistió en que, en el caso bajo estudio, está probado que la mercancía está relacionada con el pago a título de canon o derecho de licencia, por cuanto se demostró que las empresas proveedoras **CATECU S.A. y POWER ATHLETICS** son vinculadas económicas de la actora, lo que demuestra un único fin en la relación comercial, como es que las referidas sociedades vendan las mercancías licenciadas y BATA BRANDS se encarga de recaudar las regalías. Al respecto, la Sala precisa, en primer lugar, que los proveedores con los cuales la demandante tuvo relaciones comerciales y, por ende, importó mercancías, no fueron únicamente las sociedades vinculadas CATECU S.A. y POWER ATHLETICS. También obran declaraciones de importación con proveedores como DYNASTY FOOTWEAR LTD, CALZADO ATLAS S.A., LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED y BISING FOOTWEAR CO LTD, los cuales, de acuerdo con el *Estudio de Precios de Transferencia de la vigencia fiscal 2008*, no pertenecen al Grupo Bata o tienen vinculación con MANISOL, ni en el expediente obra prueba que tengan relación con el Grupo Bata o con las sociedades CATECU S.A. y POWER ATHLETICS. Ahora bien, pese a que el contrato de licencia de uso de marca fue suscrito con BATA BRANDS y que las importaciones del periodo entre mayo y junio de 2008, se realizaron con otros proveedores o terceros que no son vinculados, haciendo un análisis detallado en la *descripción de las mercancías* contenida en las declaraciones de importación, concretamente se observa que la mercancía suministrada por estos terceros proveedores, tienen incluidas las marcas BUBBLE GUMMERS, SPARX, SANDAX y VERLON. Lo anterior se puede observar más claro

con el siguiente cuadro: (...) De esta manera, pese a que la importación de la mercancía se realiza con algunos proveedores *terceros* que, de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, no tienen vinculación con la sociedad demandante, la mercancía que esta compró a sus proveedores tienen incorporada las marcas BUBBLEGUMMERS, SPARX, SANDAK y VERLON de las cuales es titular la sociedad BATA BRANDS y, de acuerdo con el literal c) del contrato de licencia para uso de marcas, la sociedad propietaria de las referidas marcas le otorga el derecho de utilizarlas y, en contraprestación a ello, se paga la regalía del 2% sobre el valor de las ventas netas anuales. Respecto a las importaciones realizadas por los proveedores vinculados, se observa que las declaraciones de importación, en la *descripción de las mercancías*, describe que estas tienen incorporadas las marcas NORTH STAR, BATA y POWER de las cuales también es titular BATA BRANDS. De esta manera, se observa que el primer requisito establecido en el literal a) numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, se cumple en el presente caso, en la medida que la mercancía que se importó a través de proveedores no vinculados o vinculados contienen el intangible, es decir, las marcas de las que es titular BATA BRANDS y sobre la cuales MANISOL S.A., paga una regalía estimada del 2% sobre las ventas netas anuales.

FUENTE FORMAL: RESOLUCION 846 DE 2003 DE LA CAN – ARTÍCULO 26 NUMERAL 2 LITERAL A

AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN – Alcance. Procede si el pago o canon de la regalía constituye una condición de venta de la mercancía / PRECIO DE TRANSACCIÓN – Alcance. Se le deben añadir al precio realmente pagado o por pagar, los cánones y derechos de licencia que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente / PAGO DEL CANON DIRECTO O INDIRECTO – Concepto / CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL – Difiere del contrato de licencia para el uso de marca / CONTRATO DE LICENCIA PARA EL USO DE MARCA – Objeto. Conlleva la obligación de pago del canon o del derecho de licencia / OBLIGACIÓN DE PAGO DEL CANON O DEL DERECHO DE LICENCIA – No recae sobre el contrato de compraventa internacional / OPERACIONES COMERCIALES REALIZADAS CON PROVEEDORES QUE SON Y NO SON VINCULADOS ECONÓMICOS – Noción / OPERACIONES REALIZADAS CON PROVEEDORES TERCEROS NO VINCULADOS – Alcance. Exige que el comprador pague el canon o derecho al tercero para que constituya una venta de la mercancía / PAGO DEL CANON O DEL DERECHO DE LICENCIA – No constituye indirectamente una condición de venta sobre las mercancías importadas de proveedores no vinculados / CONDICIÓN DE VENTA – Alcance. No requiere la pre aprobación de los proveedores para manufactura de los productos a incorporar la marca del licenciante / AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN POR OPERACIONES CON PROVEEDORES TERCEROS NO VINCULADOS – Improcedibilidad. Por cuanto no se probó que el pago del canon posea la condición de venta indirecta de las mercancías importadas

La Administración aduce que se cumple este requisito, en razón a que, de acuerdo con el contrato de licencia, no solo se deriva la obligación del pago de la regalía, sino que además, se presentan varias obligaciones que no fueron estudiadas por el Tribunal como son que: i) MANISOL debe observar todas las instrucciones de BATA BRANDS, respecto al uso adecuado de las marcas registradas y de no observarlas no puede utilizar las marcas licenciadas, ii) en una de sus cláusulas se indica que “deberá procurar” que la manufactura de los productos sea realizada solo por proveedores pre aprobados de forma escrita por BATA, iii) la cláusula de terminación del contrato establece expresamente que el no pago del canon o derecho de licencia

puede generar la terminación del contrato de licencia. 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, establece que se añadirá 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*. De acuerdo con la doctrina, 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, el pago del canon o derechos de licencia sobre las mercancías que contienen las marcas BUBBLEGUMMERS, SPARX, SANDAK, VERLON, NORTH STAR Y POWER que fueron objeto de importación y sobre las cuales se presentó liquidación oficial de valor, no se pagan directamente ni a los proveedores vinculados CATECU S.A., y POWER ATHLETICS LIMITED ni a los no vinculados de MANISOL pues, de acuerdo con lo ya expuesto estas se pagan a BATA BRANDS, hecho que no es controvertido por las partes. Así, teniendo presente que la obligación de pagar dichos rubros nacen de un contrato diferente al contrato de compraventa internacional que se presenta entre la sociedad demandante y sus proveedores del exterior, se debe analizar si este pago se puede tomar como una condición de venta «*indirecta*» de las mercancías importadas. De esta manera, la Sala considera que para abordar el estudio de este presupuesto, se deben distinguir las operaciones comerciales realizadas con los proveedores que son «*vinculados*» económicos de la sociedad demandante, respecto de las operaciones realizadas con proveedores que son terceros «*no vinculados*».

a) Operaciones realizadas con proveedores terceros no vinculados: Las operaciones comerciales que se realizaron con proveedores terceros no vinculados, corresponden a 19 declaraciones de importación, tal como quedó descrito anteriormente, que indican las compras realizadas a los proveedores DYNASTY FOOTWEAR LTD, CALZADO ATLAS S.A., LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED y BISING FOOTWEAR CO LTD, sobre los cuales, como ya se expuso, en el Estudio de Precios de Transferencia de la vigencia fiscal 2008, no se demuestra vinculación alguna, ni la DIAN controvirtió dicho informe. Al respecto, el citado numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, establece que cuando el comprador paga el canon o derecho a un **tercero**, para que constituya una condición de venta de la mercancía, «**sólo se considerará cumplida, si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al comprador que efectúe dicho pago para lo cual 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**», situación que no se presenta en la caso de las ventas realizadas por los terceros no vinculados a MANISOL. La Opinión Consultiva 4.1 del Anexo del Comité Técnico de Valoración en Aduana y del Comité de Valoración, indica: (...) Atendiendo lo dispuesto en el citado artículo 26 de la Resolución Andina y la Opinión Consultiva, de acuerdo con las pruebas documentales que obran en el expediente, no se encuentra alguna prueba que permita demostrar que los proveedores que son terceros no vinculados, le exigieron o emitieron instrucción alguna a MANISOL sobre el pago de la regalías a BATA BRANDS, ya que como se dejó expuesto esta

obligación se presenta respecto del contrato de *licencia para el uso de marca* (BATA) mas no sobre el de compraventa internacional (terceros no vinculados). (...) Por lo anterior, tampoco puede considerarse que, de acuerdo con lo establecido en el literal f) de la cláusula cuarta y b) de la cláusula 10, el pago de las regalías constituye indirectamente una condición de venta sobre las mercancías importadas de proveedores no vinculados. (...) [L]a Sala considera que si bien el numeral v., de la cláusula primera establece que el concesionario deberá procurar que los proveedores para manufactura sean pre-aprobados ello no tiene vocación para ser considerado como condición de venta por dos razones: i) La pre aprobación de los proveedores para manufactura de los productos a los que se les incorporará la marca del licenciente, es una obligación contraída por el concesionario que atiende al objeto del contrato de licencia, por cuanto, este persigue el uso, disfrute y la explotación de una fórmula, proceso, técnica o marca, lo que implica que el licenciente a través de esta clase de cláusulas protege el uso de su marca de modo que no se vaya a afectar el intangible. Además, argumentar que esta cláusula puede conllevar a establecer la condición de venta, equivaldría a señalar que las obligaciones establecidas en el contrato de licencia también operen en el contrato de compraventa, lo cual no está demostrado; y ii) La Nota Interpretativa del párrafo 1 c) del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT, claramente establece que *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*, que es lo que precisamente regula el numeral v., de la cláusula primera. De todo lo anteriormente expuesto, la Sala concluye que en relación con los proveedores «terceros no vinculados» no se cumple el segundo requisito establecido en el literal b) numeral segundo de artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina, lo que conlleva a que no se pueda considerar como parte del valor de transacción de la mercancía importada durante los meses de mayo a junio de 2008, con proveedores no vinculados, el canon o pago por los derechos de licencia que MANISOL S.A. pagó a BATA BRANDS, pues en el expediente no se logró demostrar que el pago de estos se pueda calificar como una condición de venta indirecta de las mercancías importadas.

FUENTE FORMAL: ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 – ARTÍCULO 8

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la interpretación del segundo requisito para ajustar el valor de transacción, esto es, que el pago o canon constituya una condición de venta de dicha mercancía a Daniel Zolezzi, *Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)* 2do Edición. Editorial. La Ley. Buenos Aires. 2008. Pág. 171 y s.s.

OPERACIONES REALIZADAS CON VINCULADOS ECONÓMICOS – Alcance. El pago del canon constituye una condición de venta cuando el importador tiene que pagarlo a la casa matriz / PAGO DE CANON A LA CASA MATRIZ DEL IMPORTADOR COMO PROVEEDOR VINCULADO – Alcance. Constituye un pago indirecto que debe formar parte del valor de la transacción / VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS IMPORTADAS POR PROVEEDOR VINCULADO – Se debe basar en datos objetivos y cuantificables / AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN – Alcance. Está sujeto a sólidas bases de cálculo y a los principios de contabilidad generalmente aceptados / AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN POR OPERACIONES CON PROVEEDORES VINCULADOS – Procedibilidad. Por cuanto se toma como base de información las pruebas contables y se excluye la mercancía manufacturada en Colombia

b) Operaciones realizadas con vinculados económicos. De acuerdo con el “Estudio de Precios de Transferencia Ejercicio Fiscal 2008” del cual ya se ha

hecho referencia, se observa que MANISOL está vinculada con los proveedores CATECU S.A. y POWER ATHLETICS LIMITED. Al respecto, de acuerdo con la opinión Consultiva No. 4.11 en la cual se estudian los cánones o derechos de licencia según lo dispuesto en el literal c) del numeral 1 del artículo 8, del Acuerdo de Valor, se indica de manera expresa que constituye una condición de venta cuando el importador tiene que pagar el canon a la casa *matriz*, en los siguientes términos: (...) De acuerdo con el Estudio de Precios de Transferencia de año 2008, MANISOL al igual que los proveedores CATECU S.A. y POWER ATHLETICS LIMITED, forman parte del Grupo empresarial BATA, y por tanto, están vinculados a la matriz BATA BRANDS, propietaria de las marcas objeto de licencia y quien suscribió con MANISOL el contrato objeto de análisis. De esta manera, atendiendo lo dispuesto en la Opinión Consultiva 4.11, el segundo requisito establecido en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor, se cumple en el presente caso, en relación con las importaciones realizadas con los proveedores vinculados, ya que los cánones o regalías son pagados a la casa Matriz del importador como del proveedor, lo que constituye un pago indirecto que debe formar parte del valor transacción. Ahora bien, corresponde a la Sala analizar el tercer requisito que debe contener el ajuste que se ha dado al valor en aduana de las mercancías importadas por MANISOL **respecto de sus proveedores vinculados** por el bimestre de mayo y junio de 2008. Al respecto, conviene indicar que la doctrina ha definido el requisito establecido en el numeral 3 del artículo 8 del Acuerdo del GATT, que indica que la adición solo podrá hacerse sobre la base de datos objetivos cuantificables, como el impedimento para que la Administración realice ajustes “estimativos” cuyo monto sea impreciso, lo que conlleva a que el ajuste esté sujeto a sólidas bases de cálculo, los cuales, además, deben hacerse atendiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Así las cosas, debe precisarse que de conformidad con el artículo cuarto del contrato de licencia para uso de marcas, las regalías que se pagan es del 2% sobre el total de las ventas netas realizadas durante el año por parte de MANISOL. De acuerdo con la liquidación oficial de revisión de valor, se observa que se transcribió el procedimiento para liquidar el ajuste de las mercancías importadas establecido en el requerimiento especial y sobre las cuales, efectivamente se hizo el prorrateo para ajustar las declaraciones de importación, así: (...) De acuerdo con lo anterior y cotejadas las pruebas contables que obran en el expediente, sobre las cuales se fundamentó la liquidación hecha por la Administración para efectuar el ajuste de valor, se observa que el ajuste realizado en este caso cumple con el tercer requisito, puesto que este toma como base de información las pruebas contables aportadas por MANISOL durante el procedimiento administrativo y al afecto no incluye la mercancía que ha sido manufacturada en Colombia, pues de acuerdo con la prueba que aportó la sociedad, se establece claramente que el valor de las ventas por las mercancías importadas y nacionales fue de \$15.456.375.805.

FORMULA PARA LIQUIDAR REGALIAS POR IMPORTACIONES – Valor FOB de la mercancía. Diferencias en la base de liquidación en el mismo requerimiento especial / VALOR EN ADUANA DE LA MERCANCÍA – Alcance. No puede ser tomado en su totalidad para soportar el pago de regalías, si en este se incluye un saldo pendiente / AJUSTE DEL VALOR DE LA MERCANCÍA – Alcance. No presupone que las regalías que se ajustan sean las que se causan por la venta directa de las mercancías importadas en las declaraciones objeto del ajuste / PAGO DE REGALIAS POR CONTRATO DE LICENCIA PARA USO DE MARCA ANUAL – Alcance. Supone que no se sujeta a las ventas netas de mercancías trimestrales / PAGO DEL CANON NO INCLUIDO EN EL PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR – Configuración / AJUSTE DEL VALOR DE TRANSACCIÓN POR OPERACIONES CON PROVEEDORES VINCULADOS –

Procedibilidad. De excluir las declaraciones de importación al considerarse que el valor de aduana de la mercancía se ajusta a la normativa del GATT y la Decisión 846 de 2003 de la CAN

De otra parte, para la Sala resulta necesario hacer la siguiente precisión en relación con uno de los datos tomados para la fórmula que utilizó la DIAN para liquidar las regalías. En el requerimiento especial y que se mantiene en la liquidación oficial de revisión-, se indicó lo siguiente: (...) Así las cosas, pese a que la misma Administración Aduanera indica en el requerimiento especial que tomará como base de liquidación el valor FOB de las declaraciones de importación cuyo monto es de USD 1.672.252,90, sin explicación alguna, posteriormente, al exponer la fórmula que la llevó a determinar el valor de las regalías del trimestre, se establece como factor el valor FOB de la mercancía en **USD 2.363.064,38**, valor que no coincide con lo expuesto en el mismo requerimiento y que si se hace una suma del valor FOB de la declaraciones de importación que se relacionan en el mismo requerimiento, tampoco resulta ajustada, pues el valor que se establece es de USD \$500.217,04. Conviene destacar que este aspecto fue puesto de presente por la actora tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción, lo cual no fue objeto de explicación por parte de la DIAN en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración ni en la contestación de la demanda, razón por la cual, para efectos de determinar el valor en aduanas y los tributos aduaneros a cargo de la actora, debe tomarse como valor FOB, la suma antes indicada, sin incluir las operaciones realizadas con los no vinculados, como ya se explicó. De otra parte, la sociedad demandante afirma que para establecer las regalías que se deben incluir en el valor en aduana de la mercancía la DIAN tomó como valor el establecido en la declaración de cambio por medio de la cual se soporta el pago de la regalías del segundo trimestre del año 2008, el cual no podía ser tomado en su totalidad puesto que en este se incluye un saldo pendiente del primer trimestre. Al respecto, la Sala observa que le asiste razón a la sociedad demandante, puesto que, una vez analizadas las pruebas que obran en el expediente, se encuentra lo siguiente: (...) De acuerdo con lo anterior, para la Sala resulta necesario, hacer una reliquidación de la base para determinar la regalías, en el sentido no solo de eliminar las declaraciones de importación de las mercancías compradas a proveedores no vinculados, sino también, en primer lugar, liquidar el monto que se debe agregar al valor de la mercancía, pues como se dejó expuesto anteriormente, existe una inconsistencia en la suma que realizó la Administración de los valores FOB de las mismas y, en segundo lugar, deducir del valor de las regalías pagadas y que, por ende, son objeto de distribución la suma de EUR 2.310, que es lo que excede el pago de la Factura No. 698/Q2 2008 y que pertenece a las regalías del primer trimestre de año 2008. Por último, respecto al argumento de la sociedad demandante, en relación con que no todos los bienes importados en mayo y junio fueron vendidos en dicho trimestre, se considera que el ajuste del valor de la mercancía no presupone que las regalías que se ajustan sean las que se causan directamente por la venta de las mercancías importadas en las declaraciones objeto del ajuste. Además, la cláusula cuarta del Contrato de Licencia para Uso de Marcas, establece como pago anual de regalía la suma de 2% de las ventas anuales netas así como un anticipo que debe efectuarse dentro de los primeros 10 días de cada trimestre, lo que indica y corrobora además el mismo contrato de licencia, que las regalías se pagan no por las importaciones realizadas sino por las ventas efectuadas durante el año, es decir, que las regalías no están atadas a que las ventas de las mercancías se realicen en un determinado trimestre. En relación con este requisito se encuentra que efectivamente se cumple, puesto que de acuerdo con los argumentos de la demanda la sociedad MANISOL considera que el valor que paga por concepto de regalías en virtud del contrato de licenciamiento celebrado con BATA BRANDS no debe formar parte del valor en aduana de la

mercancía importada durante los meses de mayo y junio de 2008. Sin embargo, la Sala precisa que este requisito solo se entiende cumplido respecto del ajuste de valor de la mercancía importada de proveedores *vinculados* con la sociedad demandante, por ende, se deben excluir las declaraciones de importación que se listan a continuación por considerarse que el valor en aduana de la mercancía de estas se ajusta a la normativa del Acuerdo del Valor del GATT así como de la Decisión 846 de 2003 de la CAN:

FUENTE FORMAL: ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 / DECISIÓN 846 DE 2003 DE LA CAN

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 17001-23-31-000-2012-00117-01(20435)

Actor: COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOL S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 6 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Descongestión, que resolvió:

“PRIMERO:- DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Valor, Resolución No. 102412011000494 del 28 de julio de 2011 y Resolución No. 1-00-223-101162 del 11 de noviembre de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración, de acuerdo a lo planteado en la parte motiva de la sentencia.

SEGUNDO:- DEJAR EN FIRME las declaraciones de importación relacionadas en los actos demandados presentadas por la Compañía Manufacturera Manisol S.A en mayo y junio de 2008.

TERCERO:- Ejecutoriada esta providencia, LIQUÍDENSE los gastos del proceso, **DEVUÉLVASE** los remanentes si los hubiere, y **ARCHÍVESE** el proceso, previas anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI.

CUARTO:- NOTIFICAR esta providencia de conformidad con las disposiciones del CCA.

QUINTO. Sin costas. Por lo dicho en la parte motiva de la providencia.

[...]¹

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2011, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 0000136, por medio del cual propuso modificar 35 declaraciones de importación presentadas por la COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOL S.A., en los meses de mayo y junio de 2008, en el sentido de liquidar un mayor valor a pagar de \$180.917.564,86 por concepto de arancel e IVA y una sanción de \$230.762.200,08². La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento especial³.

El 28 de julio de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 102412011000494 en la que mantuvo las glosas propuestas, para un total saldo a pagar a cargo de la contribuyente de \$411.679.764,94.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración⁴, el cual fue decidido mediante la Resolución 1-00-223-10162 del 11 de noviembre de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁵.

DEMANDA

La COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOL S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*“A. Respetuosamente solicitamos al honorable Magistrado que, se declare la **nulidad total** de las Resoluciones Nos.102412011000494 del 28 de julio de*

¹ Fls. 896 a 913 vltio cdno.1A

² Fls 57 a 105 cdno 1

³Fls 107 a 139 cdno 1

⁴ Fls.209 a 241 cdno. 1

⁵ Fls. 260-274 cdno 1

2011 y 1-00-223-10162 del 11 de noviembre de 2011, como consecuencia de su ilegalidad.

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos se declare la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por MANISOL en mayo y junio de 2008 relacionadas en el numeral anterior, y por ende, se declare a MANISOL a paz y salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión.*

C. Subsidiariamente, y en caso que se decidiera que las regalías por MANISOL a BATA hacen parte del valor en aduana de las mercancías importadas, es decir, son un mayor valor de la adquisición, que se declare que dicho pago no está sujeto a retención en la fuente por concepto de regalías ”.⁶

La demandante invocó como normas violadas las siguientes⁷:

- Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 – Acuerdo de valor del GATT. Literal c) del numeral 1 y los numerales 3 y 4 del artículo VII.
- Anexo I del Acuerdo del Valor del GATT, Notas Interpretativas. Nota al artículo 8, Párrafo 1, C) y Párrafo 3.
- Decisión 571 de 2003 de la CAN, sobre el valor en aduana de las mercancías importadas.
- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, que reglamenta la Decisión 571 de 2003.
- Decreto 2685 de 1999. Estatuto Aduanero.
- Artículos 174 y siguientes de la Resolución 4240 de 2000.
- Artículos 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 1602 de Código Civil.
- Artículos 177 y 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se resume así:

Explicó que, de acuerdo con el literal c), numeral 1, del artículo 8 del Acuerdo del GATT, el valor de los cánones forma parte de la base gravable de los tributos aduaneros cuando éstos se pagan o reconocen por efectos de la importación de una mercancía y se cumplen los demás requisitos de la norma.

⁶ Fl 5 cdno 1

⁷ Fl. 8 a 11 cdno. 1

Destacó que, en este caso, las regalías se relacionan con cuestiones diferentes a la mera importación de las mercancías, es decir, no existe una relación directa de los cánones girados al exterior, con las mercancías vendidas para la exportación.

Precisó que una de las grandes fuentes que dan lugar a las regalías es la publicidad que despliega la demandante en vehículos, sedes de establecimientos de comercio, parqueaderos de rutas públicas de distintas ciudades.

Trascribió los numerales 1 y 2 del contrato de licencia para uso de marcas suscrito con BATA BRANDS para indicar que MANISOL paga regalías, además, por recibir asesoría en mercadeo y registro de marcas, así como por usar marcas de servicios y un nombre comercial, situaciones que no están relacionadas con las mercancías importadas. Así mismo, manifestó que paga regalías por la manufactura y venta de bienes fabricados con materia prima local y menciona los numerales iv y v del numeral 1 del contrato de licencia, en los cuales se indica que la demandante debe cumplir las condiciones de fabricación y obtener aprobación previa de los proveedores, lo cual tampoco está relacionado con la importación de las mercancías.

Señaló que, pese a que las autoridades aduaneras admiten que dentro de los derechos de propiedad que se licencia no se encuentra únicamente el uso de las marcas, sí se aplicaron en los actos demandados el 2% de regalías en su totalidad, desconociendo que, por un lado, no siendo la importación objeto de las regalías, no puede incluirse dentro de su valor para efectos de liquidar el valor en aduanas de la mercancía y, por el otro, que si la importación fuera la que originara el pago de las regalías, no sería posible jurídica ni fácticamente incluir el monto de las regalías cuando dicho porcentaje hace parte de pago de otros conceptos.

Argumentó que MANISOL puede comprar los bienes que venderá en Colombia, a cualquier sociedad local o extranjera, vinculada o no, fabricarlos por su cuenta y sobre todas estas ventas debe girar el valor de las regalías pactado, situación que permite inferir que no existe relación entre el pago de la regalía y la mercancía objeto de ajuste.

Manifestó que los actos administrativos demandados incurren en falta de motivación, toda vez que la Administración no analizó si las regalías que gira la demandante cumplen con el requisito de pago directo o indirecto. Preciso que este

requisito se encuentra expresamente establecido en el literal c) numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT y que, en este caso, la Administración no justificó las razones por las cuales considera que se trataba de un pago indirecto.

Expuso que existe una indebida interpretación del literal c), numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT, toda vez que el pago de la regalía que se realiza no constituye una condición de venta de las mercancías importadas.

Argumentó que la Administración presume y da por sentado que, por el simple hecho de existir vinculación entre los proveedores y BATA, se cumple con el requisito de la condición de venta.

Puntualizó que los vendedores de las mercancías (vinculados o no) son personas jurídicas distintas al licenciante de los derechos de propiedad intelectual. En consecuencia, las regalías van al otorgante de la licencia y el precio de las mercancías importadas a sus vendedores como Dynasty Footwear Ltd., Top Winner Canada Trading Inc., Cortina China Limited, Clazado Atlas S.A., Afta Footwear (H.K) Limited, Lea International Enterprises Limited, entre otros.

Explicó que, de acuerdo con el contrato de licencia, en caso de que MANISOL no pague las regalías anuales dentro del plazo convenido, deberá pagar a BATA BRANDS intereses moratorios hasta la fecha en que se efectúe el pago, a una tasa del 12% anual, calculado sobre la balanza comercial desde el inicio hasta la fecha que sea pagada la deuda o terminar el contrato de uso de la marca en cualquier momento. Por lo tanto, las consecuencias por el no pago de las regalías no se relacionan con la importación de las mercancías.

Explicó que, con excepción de los proveedores *Bata Shoe Singapore Pte Ltd*, *Catacu S.A.* y *Power Athletics Limited*, los proveedores de mercancías de MANISOL no son empresas vinculadas a BATA BRANDS de conformidad con el numeral 4 del artículo 15 del Acuerdo del Valor de la OMC, ni hacen parte de una organización multinacional *Bata Shoe Organization* de la cual hace parte MANISOL.

Señaló que la DIAN no realizó un análisis de las cláusulas de contrato de licencia para determinar si existe una condición de venta de las mercancías para la

exportación. Indicó que no existe ni en el contrato ni en otro escrito que indique que la falta de pago de regalías por parte de MANISOL impide la venta de mercancías por parte de los proveedores.

Manifestó que la regalía no está incluida en el valor en aduana de las mercancías importadas, toda vez que no se cumple con ninguno de los requisitos exigidos en el literal c) numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor del GATT y, como consecuencia, el valor de dichas regalías fue tratado por la demandante como la explotación de un intangible sometido a una retención del 33% a título de renta. Agregó que el criterio de la DIAN expresado en los actos, es contrario al recaudo, pues, de ser la regalía un mayor valor del bien importado, no estaría sometido a retención en la fuente.

Indicó que, de confirmarse los actos administrativos, la sociedad beneficiaria de las regalías tiene derecho a que el Estado le reembolse el 33% de las retenciones en la fuente practicadas al girar las sumas de dinero.

Expresó que existe indebida aplicación del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, toda vez que el contrato de licencia no establece que el licenciante está concediendo unos derechos de propiedad intelectual para producir ni para vender un producto por parte de MANISOL S.A., y mucho menos para la “distribución o reventa”.

Precisó que se presenta nulidad por falta de aplicación del numeral 3 del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT, toda vez que no se puede determinar, mediante datos objetivos o cuantificables, la parte del canon que corresponde exclusivamente al uso de la mercancía importada, ya que no existen documentos u otros antecedentes entre las partes contratantes que permitan identificar si estas estuvieron de acuerdo en asignar a cada rubro un porcentaje determinado del monto de la regalía.

Manifestó que la Administración no desvirtuó los errores del cálculo aritmético advertidos durante el proceso gubernativo, los cuales consisten en la ausencia de relación de causalidad entre el valor girado por concepto de regalías y las importaciones efectuadas por la sociedad demandante, así como la improcedencia del cálculo efectuado por la Administración para obtener el valor asignado a cada declaración de importación objeto de ajuste.

Explicó que la DIAN no advirtió que los bienes finales importados en mayo y junio no corresponden con las regalías giradas en el segundo trimestre del año 2008, pues estos bienes no se vendieron en dicho bimestre.

Señaló que no son correctos los cálculos realizados por la DIAN para efectos de asignar el valor de las regalías aplicable a las declaraciones de importación, toda vez que tomó el valor de la declaración de cambio con la que se pagó un valor estimado por concepto de regalías correspondiente al segundo trimestre del año y cuyo valor es superior debido al pago de un saldo pendiente del trimestre anterior.

Sostuvo que la Administración tomó el valor de USD 261.413,26 para hacer el cálculo de las regalías que aplicaría a prorrata a cada una de las 35 declaraciones de importación de mayo a junio de 2008, pero no tuvo en cuenta que dicha declaración de cambio tiene en la casilla "Observaciones" una anotación que señala que al valor que se va pagar por el trimestre, se adiciona un pago faltante del primer trimestre de € 2.310 y, además, se calcula a partir de un valor "estimado" de lo que se espera sean las ventas de dicho trimestre.

Precisó que el valor de la sumatoria de los valores FOB de las declaraciones da como resultado un total de USD 1.174.946.17, no obstante al hacer el correspondiente cálculo se encontró que la DIAN efectuó mal la suma aritmética, puesto que tomó como valor la suma de USD 2.397.624,38.

Precisó que, a través del estudio de precios de transferencia del año 2008, se aclara cuáles son las compañías vinculadas de MANISOL S.A., y con cuáles de esas partes relacionadas la sociedad demandante tuvo operaciones de egreso por "Compra de Inventarios para Distribución" en el año 2008, fueron: *Power Athletics, Catecu, Bata Singapore, Petu Sepatu TBK.*

Indicó que una vez relacionados los principales proveedores vinculados, de manera clara se menciona que los principales proveedores independientes de producto terminado de Manisol Colombia son Lea International, Evolución Eláter Ltda., Funjian Agriculturel, Funian ALA, Único Internacional, Bambesco y Yingfa, entre otros.

Relacionó las importaciones efectuadas por MANISOL S.A de proveedores que no son vinculados ni del licenciante, ni de la sociedad demandante que no pueden ser incluidas dentro de las declaraciones de importación objeto de ajuste por concepto de regalías pagadas.

Argumentó que la Administración nunca cuestionó la veracidad de los libros contables, y en el expediente que soporta las actuaciones realizadas en la vía gubernativa obran las pruebas que demuestran que los registros contables de la sociedad están llevados en debida forma y corresponden a la realidad de las operaciones contabilizadas. Adujo que la valoración indebida de la prueba contable aunado con la incorrecta interpretación y aplicación de las normas sobre valoración aduanera conducen a la nulidad de los actos.

OPOSICIÓN

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

Afirmó que los pagos por concepto de canon y derecho de licencia realizados por la demandante, deben ser adicionados al precio pagado o por pagar por las mercancías importadas, toda vez que reúnen los cuatro requisitos señalados en la Resolución 846 de 2004 que adoptó el Reglamento Comunitario Decisión 571 en el inciso 2 del artículo 26, los cuales argumentó de la siguiente manera:

- **Que esté relacionado con las mercancías importadas que se valoran:**

Indicó que está probado que el origen que da derecho al pago de dichas regalías está constituido en el derecho de uso y utilización de la marca BATA cedida por la propietaria de dicha marca, la sociedad BATA BRANDS a la sociedad MANISOL S.A.

Precisó que el producto importado en dichas declaraciones corresponde a calzado de la marca SPARX, BUBBLEGUMMERS, NORTH STAR, BATA, SANDAK, POWER, VERLON y afirmó que la mercancía valorada corresponde a las marcas objeto de licenciamiento por parte de BATA BRANDS, las cuales son vendidas por MANISOL y por las que paga el 2% de las ventas a la primera, producto del canon y derecho de licencia celebrado.

Expuso que no se tomaron mercancías distintas, que no vayan a ser sujetas del pago de canon o derecho de licencia, puesto que la DIAN únicamente valoró y ajustó las mercancías con las marcas licenciadas por BATA BRANDS, que indudablemente se importan al territorio nacional para ser vendidas con dicha marca por parte de la demandante y, por las cuales, gira las regalías correspondientes.

Argumentó que es irrefutable que las mercancías importadas y valoradas por la DIAN están intrínsecamente ligadas y conectadas al pago y canon de la licencia que debe pagar MANISOL a BATA BRANDS, el cual no es pagado al momento de la importación, sino que por decisión de las partes se posterga, mediante la base de un cálculo distinto, pero que debió formar parte del precio realmente pagado o por pagar.

Sostuvo que, de acuerdo con el contrato de licencia de marca, las regalías del 2% de las ventas se pagan sobre las ventas netas anuales, trimestralmente de forma anticipada, y si bien en el contrato se pactó que la explotación de la marca BATA incluye su uso, en publicidad y producción nacional, lo importante es que las regalías están tomadas por la DIAN para realizar el ajuste del valor en aduanas están delimitadas a las ventas netas de los productos importados.

Indicó que en el segundo trimestre del año 2008, la sociedad pagó y giró a BATA BRANDS por ventas netas de productos importados y sobre esos pagos y productos es que se realizó el ajuste en el valor de aduana, es decir, no se realizó por publicidad, ni por productos nacionales, sino por las ventas netas de los productos importados con la marca BATA.

Precisó que el hecho que la sociedad demandante diga que adquirió productos importados con no vinculados, no desvirtúa para nada lo demostrado por la DIAN, puesto que dichos productos importados fueron vendidos en Colombia con la marca licenciada y, según el contrato de marca, dicha adquisición de proveedores no vinculados debe ser pre aprobada en forma escrita por o en nombre de BATA BRANDS.

- **Que constituya una condición de venta de las mercancías importadas:**

Transcribió lo expuesto por el Comité Técnico de Valoración en Aduanas del Acuerdo de la OMC frente a que *“El contrato de venta entre “proveedores del exterior” y MANISOL S.A., de los productos objeto de importación provisto con la marca “BATA” no consta condición alguna que estipule pago de un canon, SIN EMBARGO el pago del canon de licencia de marca “BATA” que MANISOL S.A. realiza a BATA BRANDS si constituye una condición de venta, ya que MANISOL S.A. tiene la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz tanto de MANISOL S.A. como de los “proveedores del exterior” que es BATA BRANDS a consecuencia de la compra de la mercancía, pues MANISOL S.A. no tiene derecho a utilizar la marca “BATA” SIN PAGAR EL CANON. Los pagos por el derecho a utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, y el importe de los pagos deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar”⁸.*

Frente a la afirmación de la sociedad demandante en el sentido de que no hay un pago directo o indirecto, porque no paga a ninguna de las compañías que le vende mercancía, indicó que sí le paga regalías a la casa matriz BATA BRANDS y las compañías que le venden las mercancías, es decir, todos ellos están vinculados económicamente, por lo tanto, se cumple la condición establecida en la Resolución 846 de 2004 que adoptó el Reglamento Comunitario Decisión 571 en el artículo 26 inciso segundo y en la Opinión Consultiva 4.11.

Destacó que si MANISOL no tiene un contrato escrito pre aprobado por BATA BRANDS donde la autorice para comprarle a un no vinculado de BATA BRANDS, es porque sencillamente dichos proveedores son vinculados de BATA BRANDS ya que de esta manera se consignó expresamente en el contrato de licencia de la marca “BATA”

- **Se base en datos objetivos y cuantificables.**

Manifestó que al momento de la presentación de las declaraciones de importación que se modificaron, la sociedad contaba con documentos, anexos y asientos contables claros e irrefutables, los cuales configuran datos objetivos y cuantificables.

Adujo que la sociedad no puede negar que la mercancía importada en las declaraciones de importación era para comercializarla con las marcas licenciadas, que importa dichas mercancías para ser comercializadas, que mucho antes de la

⁸ Fl. 816 cdno 1A

importación de dichas mercancías la sociedad tiene conocimiento a qué precio o valor se va a comercializar, lo anterior, porque es un hecho notorio el posicionamiento comercial que tiene la sociedad no solo en Colombia sino en el exterior, poseedora de una gran estructura y, por tanto, no se concibe que no esté a su alcance determinar el valor para vender las mercancías que son objeto de importación, que tiene una contabilidad aceptable y confiable, y que tiene un estudio de mercado donde de manera objetiva y acertada puede determinar los precios de su mercancía.

- **No esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas.**

Expuso la distinción entre los derechos de aduana y las normas tributarias en materia de retención en la fuente e impuesto de renta, y explicó que no existe en ninguna de las dos, norma jurídica que establezca que el hecho de que un rubro haga parte de la base para liquidar los derechos de aduanas, no haga parte de la base de retención en la fuente.

Afirmó que los datos para el cálculo del valor a ajustar por concepto del pago de regalías, en virtud del contrato de licencia suscrito entre las partes, fueron tomados tanto de la contabilidad de la sociedad como de la información que ella suministró durante la actuación administrativa aduanera los cuales están debidamente detallados en el requerimiento especial y la liquidación oficial de valor.

Precisó que la sociedad contaba con elementos para realizar el respectivo estimativo del valor provisional a agregar al precio realmente pagado o por pagar y, de esta manera, dar cumplimiento a la ley comunitaria y a la legislación aduanera interna, lo cual desatendió y originó que en las declaraciones de importación pagara unos tributos aduaneros menores a lo que debía cancelar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Descongestión, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y fundamentó su decisión con los siguientes argumentos:

Indicó que el canon o pago de regalías no está atado a la importación del producto terminado, sino que se deriva de los derechos concedidos en el contrato de licencia de marca. Lo anterior, en razón a que de la forma en que se estipuló el factor para trazar el valor de la regalía, se puede concluir que no interesa si las ventas que haga MANISOL en el trimestre corresponden a importaciones de producto terminado o fabricados en Colombia. Por ello, de cualquier forma, deberá pagar el canon establecido en el contrato, pues este se calcula sobre las ventas anuales netas no sobre aspectos como la cantidad de zapatos traídos al país para ser comercializados.

Puntualizó que, según la opinión consultiva 4.5. del Comité Técnico de Valoración Aduanera, aplicada al presente caso, es evidente que como MANISOL debe pagar el canon a Bata independientemente de la manera como adquiera el calzado que luego será comercializado (importado o no), dicha regalía no puede ser añadida al precio realmente pagado o por pagar.

Explicó que del contrato de licencia de marca se desprende que la consecuencia del no pago del canon o regalía por parte de la sociedad demandante, no indica que no pueda hacer importaciones de mercancías de la licenciante o de sus vinculados, y menos que no pueda utilizar la marca, pues claramente quedó establecido que los efectos del no pago de la regalía son dos, la terminación del contrato previo aviso o el pago de unos intereses establecidos en el 12%, lo que no tendrá como consecuencia la prohibición de importar mercancías objeto de revisión de valor.

Precisó que la Opinión Consultiva 4.10 no puede ser aplicada al presente caso, ya que la sociedad a la cual se pagan las regalías no es la misma con la que se negocian las mercancías importadas, a pesar de que se trate en algunos casos de vinculados, el contrato de marca, que es el que origina el pago del canon, no hace referencia en ningún momento a algún derecho relacionado con revender las mercancías importadas y BATA no vende producto terminado a MANISOL.

Expresó que, en el presente caso, no se aplica la Opinión Consultiva No. 4.11, pues según esta opinión, el pago del canon se origina en la compra de mercancías de una determinada marca, de la que hay obligación de pagar el derecho a la casa matriz, estableciéndose que si no se pagan regalías no puede usar la marca, pero en el presente asunto, el pago de los derechos de licencia no se origina en la

importación de la mercancía, como se estudió en el requisito anterior, sino en la licenciatura de la marca y el asesoramiento comercial.

Indica que no existe evidencia, acto comercial, una cláusula contractual o alguna otra situación que permita inferir que el pago del canon que hace la sociedad demandante a BATA BRANDS, es una condición de venta que le exija al exportador a MANISOL, o que exigiéndola BATA en contrato separado se infiera como una condición de venta.

Indicó que al no encontrar la Sala relacionado el pago del canon con la mercancía objeto de declaración de importación, no es posible deducir qué porcentaje del mismo debe aplicarse para incrementar el valor de transferencia.

Manifestó que no es cierta la aseveración de la DIAN en el sentido que MANISOL contaba con datos objetivos y cuantificables y que, por ello, podía sumar al valor de compra el valor del canon, por cuanto el valor del canon, es decir el 2% está supeditado a las ventas netas del período, incluyendo las ventas de productos terminados importados y los fabricados en Colombia tanto con materia prima importada como local, lo que impide tener un valor objetivo y cuantificable al momento de presentar las declaraciones de importación.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Manifestó que no solo debe tenerse en cuenta que la mercancía que se valoró y que aparece en las declaraciones de importación, se vendieron en el territorio aduanero nacional, que por dichas ventas, se pagaron regalías, y que fueron mercancías importadas con las marcas licenciadas por BATA BRANDS, sino que también, hay que tener en cuenta la vinculación entre BATA BRANDS, CATECU S.A., POWER ATHLETICS y MANISOL, vinculación que no analizó ni tuvo en cuenta el *a quo*.

Precisó que, en ningún momento, el numeral 2º del artículo 26 del Reglamento Comunitario estableció la condición de que si existe producción interna o el cálculo de las regalías se hace de una determinada manera o sobre determinada base, no

sea obligatorio el ajuste de la mercancía importada. Afirmó que, en este caso, no es aplicable la Opinión Consultiva 4.5., puesto que dicha Opinión no se basa en los hechos de la vinculación exigida en el artículo 26 inciso 2 del reglamento comunitario, como sí se exige en la Opinión Consultiva 4.11.

Adujó que, al momento de analizar la existencia de condición de venta, se exigió más de lo debido, en razón a que el *a quo* determinó que no existía una condición de venta impuesta por el vendedor o un vínculo suyo que constara por escrito o que deviniera de las operaciones comerciales realizadas por MANISOL, puesto que el artículo 26 inciso 2 de la Decisión 571 establece claramente que deben darse por cumplidas dichas condiciones cuando dicho canon se pague a un tercero y un vinculado al vendedor exija el pago del canon al comprador, circunstancias estas que se aprecian en el expediente, ya que el pago se hace a un tercero (Bata Brands) y esta tiene vinculación con los vendedores de las mercancías, como CATECU S.A. y POWER ATHLETICS.

Afirmó que está demostrado que el canon o regalía está relacionado con las mercancías importadas que se valoran, ya que sin duda alguna el producto importado corresponde a calzado de la marca BATA, es decir, la mercancía que se valoró corresponde a las marcas objeto de licenciamiento por parte de BATA BRANDS.

Precisó que del contrato de licencia de marca suscrito entre MANISOL y BATA BRANDS, se concluye no sólo la obligación del pago de la regalía por el uso y explotación de las marcas licenciadas, sino varias obligaciones relevantes para este caso y que fueron desestimadas por el *a quo*, como por ejemplo, la obligación de MANISOL de observar todas las instrucciones dadas por BATA BRANDS, respecto al uso adecuado de las marcas registradas y en cuanto remarcar la existencia de los derechos en los productos u otros.

Manifestó que, frente a la cláusula de rescisión de terminación anticipada del contrato por no pago, se pacta claramente la opción que BATA BRANDS de dar por terminado el contrato y la consecuencia es que MANISOL S.A., no puede usar las marcas licenciadas.

Afirmó que todos los ajustes para determinar el valor real en aduanas de las declaraciones se hicieron con base en el contrato de licencia de marcas, con

documentos que establecían el monto de las regalías giradas a BATA BRANDS, con los valores FOB de la mercancía importada y con todos los documentos de contabilidad anexados por la parte demandante, lo que muestra que existían datos totalmente objetivos que se podían cuantificar para realizar dicho ajuste.

Explicó que para hacer el ajuste correspondiente se depuró el ajuste de tal manera que se llegaron a determinar, las ventas netas por producto importado que ingresó al país ya terminado, *“de igual manera se llegó a determinar las regalías pagadas por el producto importado que ingresó al país ya terminado y se ajustaron al producto importado que ingreso al país ya terminado, es decir, que no se tomaron ni materia prima, ni producto nacional transformado con materia prima nacional, ni asesoramiento”*.⁹

Cuestionó el hecho que si la sociedad demandante cumplía con su vinculada BATA BRANDS pagándole trimestralmente de forma anticipada el pago de las regalías, las cuales se determinan con el reporte de las ventas netas, por qué razón no le puede cumplir al fisco e incluir dichos valores como lo establece la Resolución 846 de 2004, de la que adoptó el Reglamento Comunitario Decisión 571 en su artículo 26 inciso 5.

Aclaró que las regalías proporcionalmente ajustadas se hicieron única y solamente a las mercancías importadas con la marca licenciada y no por servicios u otros conceptos, ya que los datos tomados por la DIAN están asentados en la contabilidad y en documentos como las declaraciones de cambio respectivas, declaraciones de importación donde aparece el valor FOB, asientos contables y extractos bancarios que demuestran que el valor reportado por la empresa es completo y exacto.

Indicó que al demostrarse que dicho canon o licencia de marca debe hacer parte del precio realmente pagado o por pagar en aduanas, era obligación de la demandante incluir dicho valor al momento de presentar las declaraciones de importación, así fuera de manera provisional, como se establece en inciso 5 del artículo 26 de la Decisión 571 y que resulta concordante con el artículo 252 del Decreto 2685 de 1999.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

⁹ Fl. 938 cdno principal

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

El Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si en el presente caso procedía la liquidación oficial de revisión del valor de las declaraciones de importación presentadas por la demandante y realizadas durante los meses de mayo y junio del año gravable 2008.

La Sala debe establecer si el pago a título de canon o regalías acordado entre MANISOL y BATA BRANDS i) está relacionado con la mercancía que se valora, ii) constituye una condición de venta de dicha mercancía y iii) se basa en datos objetivos y cuantificables. 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 normativo

Frente a la valoración en aduanas de la mercancía lo primero que se debe precisar es que de acuerdo con el artículo 1º del 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 central 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:

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.

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.

Por su parte, en el ordenamiento de la Comunidad Andina, por medio de las Decisiones Nos. 378 y 379, se 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 sustituida 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, consagrando:

ARTÍCULO 1. BASE LEGAL. El valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento.

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.

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

Canon o derecho de licencia

En primer lugar conviene precisar que, en el presente caso, no se discute el método de valoración¹⁰ que se debe aplicar para establecer el valor de la mercancía, pues tanto MANISOL 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 BATA BRANDS.

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.

¹⁰ El artículo 3 de la Decisión 571 de 2003, enlista los métodos de valoración de la siguiente manera:

ARTÍCULO 3. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA. De conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los derechos e impuestos a la importación, son los siguientes:

1.	Primer Método	:	Valor de Transacción de las mercancías importadas
2.	Segundo Método	:	Valor de Transacción de mercancías idénticas
3.	Tercer Método	:	Valor de Transacción de mercancías similares
4.	Cuarto Método	:	Método del Valor Deductivo
5.	Quinto Método	:	Método del Valor Reconstruido
6.	Sexto Método	:	Método del “Último Recurso”

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.*

(...)

De esta manera, 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, vender, fabricar o revender un producto o mercancía con el uso o incorporación de una marca.

En el caso concreto se observa que el 1º de enero de 2006, MANISOL suscribió el contrato de licencia para uso de marcas con su vinculada, la sociedad extranjera BATA BRANDS.

En este punto es conveniente indicar que, de acuerdo con el Estudio de Precios de Transferencia del Ejercicio Fiscal 2008¹¹ presentado por la sociedad demandante, tanto BATA BRANDS como MANISOL forman parte de *Bata Shoes Organization* (Grupo Bata), grupo económico que tiene como actividad comercial «*la manufactura y comercialización de calzado para un amplio mercado a nivel mundial*»¹². Así mismo, en el referido estudio de precios de transferencia se indica como una de las compañías relacionadas de MANISOL, la sociedad BATA BRANDS S.a.r.l., quien se denomina dentro del estudio como BATA BRANDS¹³.

Ahora bien, en el citado contrato, el objeto se delimita en las cláusulas primera y segunda denominadas **CONCESIÓN DE DERECHOS DE MARCAS REGISTRADAS** y **SERVICIOS DE MANEJO DE MARCA**, respectivamente, y que indican lo siguiente:

1. CONCESIÓN DE DERECHOS DE MARCAS REGISTRADAS

Por el presente BATA BRANDS otorga al CONCESIONARIO, durante la vigencia de este contrato, los siguientes derechos no-exclusivos y revocables dentro del Territorio (a los que de ahora en adelante nos referiremos en forma colectiva como a los derechos “).

a) *El derecho a utilizar el nombre y la denominación “BATA”, incorporado al nombre comercial del CONCESIONARIO;*

¹¹ Fl. 359 cdno 1A.

¹² Fl. 359 cdno 1A. Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio fiscal 2008. Pág. 42.

¹³ Fl.359 Cdn. 1A. Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio fiscal 2008. Pág. 47.

- b) *El derecho a utilizar el nombre y la denominación de “BATA” con relación a todas las actividades comerciales del CONCESIONARIO;*
- c) *El derecho a utilizar las Marcas Registradas en los productos y/o servicios comprendidos dentro de su respectiva clasificación o registro (a los que nos referiremos de ahora en adelante en forma colectiva como a “los Productos”); y*
- d) *El derecho de aplicar las Marcas Registradas en embalajes, publicidad, y material de exposición, en tiendas de venta al detalle y otros lugares de distribución, vehículos y otro equipamientos, material de escritorio y otros que tengan relación con la distribución y promoción de Productos.*

SIEMPRE QUE:

- i. *EL CONCESIONARIO utilice solamente el diseño y la disposición gráfica de las Marcas registradas, especificadas por BATA BRANDS;*
- ii. *El CONCESIONARIO observe que todas las instrucciones dadas por BATA BRANDS, respecto al uso adecuado de las Marcas Registradas y en cuanto a remarcar la existencia de los Derechos de los Productos u otros;*
- iii. *El CONCESIONARIO no aplicará las Marcas Registradas y otros en productos o servicios que lleven cualquier otra marca registrada o denominación registrada adicional sin previa aprobación escrita de BATA BRANDS.*
- iv. *El CONCESIONARIO cumplirá con las especificaciones de fabricación y estándares de calidad otorgados por o en nombre de BATA BRANDS y solo deberá usar las Marcas Registradas en productos que satisfagan aquellas especificaciones de fabricación y estándares de calidad.*
- v. *El CONCESIONARIO deberá procurar que la manufactura de Productos sea realizada solo por proveedores pre-aprobados de forma escrita por o en nombre de BATA BRANDS;*
- vi. *El CONCESIONARIO y todos sus proveedores de Productos autorizados deberán en todo momento, administrar sus respectivos negocios de manera consistente con la políticas de derechos humanos y ética corporativa establecidos por BATA BRANDS de tiempo a tiempo;*
- vii. *El CONCESIONARIO no utilizará las Marcas Registradas en Productos destinados para su exportación del Territorio sin el previo consentimiento escrito por BATA BRANDS;*
- viii. *El CONCESIONARIO acatará todas las políticas y procedimientos otorgados por o en nombre de BATA BRANDS para el funcionamiento de tiendas de venta al detalle de los Productos;*
- ix. *El Concesionario acatará de manera inmediata otras políticas razonables que se establezcan de tiempo en tiempo por BATA BRANDS, y que sean necesarias para la protección y defensa de los derechos de BATA BRANDS respecto de las Marcas Registradas en el Territorio y en cualquier otro lugar,*
- x. *El CONCESIONARIO no utilizará las Marcas Registradas para la venta de los Productos a través de otro sistema de comercio electrónico u orden de correo o por teléfono, sin el previo consentimiento escrito por BATA BRANDS.*

Los derechos concedidos aquí, se extenderán automáticamente a cualquier nueva Marca Registrada a la cual BATA BRANDS podría aplicar o registrar en el Territorio, a menos que BATA BRANDS específicamente notifique al CONCESIONARIO dentro de los 60 días después de llenado el formulario de aplicación que la nueva Marca Registrada será excluida de este Contrato. A falta de dicho aviso, la mencionada nueva Marca Registrada estuviere incluida en el anexo adjunto.

2. SERVICIOS DE MANEJO DE MARCA

A solicitud del CONCESIONARIO, BATA BRANDS brindará asesoramiento al CONCESIONARIO con referencia a registros de marca y mercadeo aplicables al uso de los Derechos en el Territorio por parte del CONCESIONARIO¹⁴.

¹⁴ Fls, 276 – 277 cdno1A

Por su parte, la cláusula cuarta del referido contrato, respecto al pago que MANISOL debe efectuar por los derechos licenciados a BATA BRANDS, establece:

- a) *Derechos anuales: De acuerdo con los Derechos aquí concedidos, el CONCESIONARIO debe remitir a la cuenta bancaria de BATA BRANDS, a designar por BATA BRANDS, por escrito, de tiempo en tiempo, los Derechos de Pago Anuales, en dólares americanos, después de efectuar las retenciones e impuestos, recaudaciones o deudas de todo tipo impuestas por cualquier autoridad dentro del Territorio. Los que deberán ser iguales al dos por ciento (2%) de las Ventas Anuales Netas del CONCESIONARIO, tal como se detalla en la Declaración Anual Jurada del Impuesto a la Utilidades de Empresas, establecida en los Estados Unidos de Resultados Auditados del CONCESIONARIO. Si estos derechos aún no están transformados en dólares americanos, deberán ser convertidos a dólares americanos tal y como se indica en el documento.*
- b) *Pagos Trimestrales Anticipados Contra Derechos de pago: Dentro de los diez (10) primeros días de cada trimestre, el CONCESIONARIO deberá remitir un pago anticipado trimestral contra Derechos de Pago a la cuenta bancaria de BATA BRANDS, designada por BATA BRANDS. Este pago se llevará a cabo como indique BATA BRANDS de forma escrita de tiempo en tiempo, y será equivalente a la cuarta parte del valor de los derechos de Pago aplicable a las Ventas Anuales Estimadas del CONCESIONARIO como serán reportadas por el CONCESIONARIO a BATA BRANDS , de acuerdo con la sección 5 (a) incluida en este documento¹⁵. (negrilla fuera de texto)*

De acuerdo con el contrato de licencia para uso de marca suscrito por MANISOL, el pago que debe realizar a BATA BRANDS, cuyo monto se establece como el 2% de las ventas anuales que la licenciante realice, atiende a la definición de canon o derecho de licencia que establece el artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, puesto que corresponde a un contraprestación por el derecho no exclusivo y revocable que otorga el licenciante a la sociedad demandante de utilizar el nombre y la denominación "BATA" en su nombre comercial, así como aplicar las marcas registradas en los productos, embalajes, publicidad, material de exposición en tiendas de ventas. El pago también incluye el asesoramiento por parte de BATA BRANDS en el registro de marcas y mercadeo aplicable al uso de las marca BATA.

- **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 lista de manera taxativa las características que debe presentar el pago del canon o del derecho 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.

¹⁵ Fl. 279 cdno 1A

(...)

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

(...) (Negritas fuera de texto).

De esta manera, como ya se indicó, para adicionar al precio de transacción los pagos por canon deben: i) estar relacionados 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, la Sala entrará a analizar cada una de estas características con el objeto de determinar si el pago que MANISOL realizó a su vinculada BATA BRANDS, por concepto de pago de canon o derechos de licencia deben formar parte del valor de las mercancías declaradas en el periodo de mayo a junio de 2008.

- **El pago debe estar relacionado con la mercancía que se valora.**

El literal a) del numeral 2 del citado artículo 26 determina que se sumará al valor de la transacción el pago de canon o derechos de licencia cuando, dicho pago esté relacionado con la mercancía importada.

Al respecto, el *a quo* determinó que en este caso no hay relación entre las mercancías importadas y el pago que realiza MANISOL a su vinculada BATA BRANDS, en razón a que, por un lado, quedó demostrado que las importaciones objeto de ajuste por parte de la DIAN fueron realizadas con no vinculados y, por el

otro, porque la regalía que paga la sociedad debe hacerse independientemente de la manera como adquiriera el calzado que posteriormente será comercializado con la marca.

Por su parte, vale la pena resaltar que en el recurso de apelación la Administración únicamente insistió en que, en el caso bajo estudio, está probado que la mercancía está relacionada con el pago a título de canon o derecho de licencia, por cuanto se demostró que las empresas proveedoras **CATECU S.A. y POWER ATHLETICS** son vinculadas económicas de la actora, lo que demuestra un único fin en la relación comercial, como es que las referidas sociedades vendan las mercancías licenciadas y BATA BRANDS se encarga de recaudar las regalías.

Al respecto, la Sala precisa, en primer lugar, que los proveedores con los cuales la demandante tuvo relaciones comerciales y, por ende, importó mercancías, no fueron únicamente las sociedades vinculadas CATECU S.A. y POWER ATHLETICS. También obran declaraciones de importación con proveedores como DYNASTY FOOTWEAR LTD, CALZADO ATLAS S.A., LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED y BISING FOOTWEAR CO LTD¹⁶, los cuales, de acuerdo con el *Estudio de Precios de Transferencia de la vigencia fiscal 2008*¹⁷, **no pertenecen al Grupo Bata o tienen vinculación con MANISOL**, ni en el expediente obra prueba que tengan relación con el Grupo Bata o con las sociedades CATECU S.A. y POWER ATHLETICS.

Ahora bien, pese a que el contrato de licencia de uso de marca fue suscrito con BATA BRANDS y que las importaciones del periodo entre mayo y junio de 2008, se realizaron con otros proveedores o terceros que no son vinculados, haciendo un análisis detallado en la *descripción de las mercancías* contenida en las declaraciones de importación, concretamente se observa que la mercancía suministrada por estos terceros proveedores, tienen incluidas las marcas BUBBLE GUMMERS, SPARX, SANDAX y VERLON. Lo anterior se puede observar más claro con el siguiente cuadro:

PROVEEDOR	DECLARACIÓN DE IMPORTACION	MARCA	VINCULACION
DYNASTY FOOTWEAR LTD	23030014270808	BUBBLE GUMMERS	NO
TOP WINNER CANADA TRADING INC	23030014270815	BUBBLE GUMMERS	NO
CORITNA CHINA LIMITED	23030014270831	SPARX	NO

¹⁶ Fls. 295-331 cdno 1A.

¹⁷ Fl. 359 cdno1A.

PROVEEDOR	DECLARACIÓN DE IMPORTACION	MARCA	VINCULACION
CORTINA CHINA LIMITED	23030014270847	SPARX	NO
CATECU S.A.	23030014270854	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	23030014270861	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	23030014280461	BATA	SI
CATECU S.A.	23030014280479	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	23030014280486	NORTH STAR	SI
CALZADO ATLAS S.A.	23030014284091	SPARX	NO
FTA FOOTWEAR (HK) LIMITED	23030014287319	SANDAK	NO
CATECU S.A.	01186051902001	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	01186051902019	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	01186051902026	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	01186051902033	NORTH STAR	SI
CATECU S.A.	01186051902040	NORTH STAR	SI
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014292573	BUBBLE GUMMERS	NO
BISING FOOTWEAR CO LTD	14308030606344	SPARX	NO
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309200	BUBBLE GUMMERS	NO
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309192	BUBBLE GUMMERS	NO
POWER ATHLETICS LIMITED	23030014327504	POWER	SI
CATECU S.A.	23030014327529	NORTH STAR	SI
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340751	BUBBLE GUMMERS	NO
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340774	BUBBLE GUMMERS	NO
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340781	BUBBLE GUMMERS	NO
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340799	BUBBLE GUMMERS	NO
CATECU S.A.	23030014340807	BATA	SI
CATECU S.A.	23030014340814	NORTH STAR	SI
ORIENTAL ENTERPRISES LTD	23030014340821	VERLON	NO
XIAMEN JIASHENG FOREIGN TRADE CO LTD	09013021054140	SPARX	NO
CATECU S.A.	23030014354700	NORTH STAR	SI
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354718	BATA	NO
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354732	BUBBLE GUMMERS	NO
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354741	BUBBLE GUMMERS	NO
CATECU S.A.	23030014354757	BATA	SI

En relación con las marcas BUBBLEGUMMERS, SPARX, SANDAK y VERLON se observa que BATA BRANDS es titular de las mismas, de acuerdo con la información que obra en el Sistema de Propiedad Industrial de la Superintendencia de Industria y comercio¹⁸, en la cual se precisa lo siguiente:

MARCA	TITULAR DE LA MARCA	CERTIFICADO Y RESOLUCIÓN	SERVICIOS
BUBBLEGUMMERS (Nominativa)	BATA BRANDS	Certificado No. 116052 y Resolución No. 5632 de 24 de marzo de 1995. Concede.	JUEGOS, JUGUETES, ARTÍCULOS DE GIMNASIA Y DEPORTE NO COMPRENDIDO EN OTRAS CLASES
BUBBLEGUMMERS (Nominativa)	BATA BRANDS	Certificado No. 103704 y Resoluciones Nos. 624 y 9969 de 24 de enero 1995 y 29 de mayo de 1998. Concede.	VESTIDOS, CALZADOS, SOMBRERÍA.
BUBBLEGUMMERS	BATA BRANDS	Certificado No. 158105	SALAS DE EXPOSICIÓN DE

¹⁸ FIs. 403-469 cdno 1A

MARCA	TITULAR DE LA MARCA	CERTIFICADO Y RESOLUCIÓN	SERVICIOS
(Mixta)			PRODUCTOS TALES COMO CALZADO Y ARTICULOS DE VESTIR, LOS CUALES INCLUYEN SERVICIOS DE ASESORIA ORIENTACIÓN
BUBBLEGUMMERS (Mixta)	BATA BRANDS	Certificado No. 104480	VESTIDOS, CALZADOS, SOMBRERÍA.
BUBBLEGUMMERS (Nominativa)	BATA BRANDS	Certificado No. 116502 y Resolución No. 5632 de 24 de marzo de 1995.	JUEGOS JUGUETES, ARTICULOS DE GINMASIA Y DEPORTE NO COMPRENDIDOS EN OTRAS CLASES, DECORACIONES PARA ÁRBOLES DE NAVIDAD
SANDAK (Nominativa)	BATA BRANDS	Certificado No. 66838	VESTIDOS, CALZADO Y SOMBRERÍA
SPARX (Mixta)	BATA BRANDS	Certificado No. 103650	VESTIDOS CON INCLUSIÓN DE BOTAS, ZAPATOS Y ZAPATILLAS.
SPARK LIGHT (Mixta)	BATA BRANDS	Certificado No. 149539 y Resolución No. 22667 de 15 de agosto de 2003	CALZADO
VERLON (Nominativa)	BATA BRANDS	Certificado No. 85496 y Resolución No. 3668 de 21 de febrero de 1995 y Resolución No. 16014 de 19 de julio de 2000.	CALZADO EN GENERAL

De esta manera, pese a que la importación de la mercancía se realiza con algunos proveedores *terceros* que, de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, no tienen vinculación con la sociedad demandante, la mercancía que esta compró a sus proveedores tienen incorporada las marcas BUBBLEGUMMERS, SPARX, SANDAK y VERLON de las cuales es titular la sociedad BATA BRANDS y, de acuerdo con el literal c) del contrato de licencia para uso de marcas, la sociedad propietaria de las referidas marcas le otorga el derecho de utilizarlas y, en contraprestación a ello, se paga la regalía del 2% sobre el valor de las ventas netas anuales.

Respecto a las importaciones realizadas por los proveedores vinculados, se observa que las declaraciones de importación, en la *descripción de las mercancías*, describe que estas tienen incorporadas las marcas NORTH STAR, BATA y POWER de las cuales también es titular BATA BRANDS¹⁹.

De esta manera, se observa que el primer requisito establecido en el literal a) numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, se cumple en el presente caso, en la medida que la mercancía que se importó a través de proveedores no vinculados o vinculados contienen el intangible, es decir, las marcas de las que es

¹⁹ Fls. 371-402 cdno 1A.

titular BATA BRANDS y sobre la cuales MANISOL S.A., paga una regalía estimada del 2% sobre las ventas netas anuales.

- **Que el pago constituya una condición de venta de dicha mercancía**

La Administración aduce que se cumple este requisito, en razón a que, de acuerdo con el contrato de licencia, no solo se deriva la obligación del pago de la regalía, sino que además, se presentan varias obligaciones que no fueron estudiadas por el Tribunal como son que: i) MANISOL debe observar todas las instrucciones de BATA BRANDS, respecto al uso adecuado de las marcas registradas y de no observarlas no puede utilizar las marcas licenciadas, ii) en una de sus cláusulas se indica que “deberá procurar” que la manufactura de los productos sea realizada solo por proveedores pre aprobados de forma escrita por BATA, iii) la cláusula de terminación del contrato establece expresamente que el no pago del canon o derecho de licencia puede generar la terminación del contrato de licencia.

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, establece que se añadirá 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.*

De acuerdo con la doctrina²⁰, 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.

²⁰ Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C). 2do Edición Actualizada y ampliada. Daniel Zolezzi. Editorial. La Ley. Buenos Aires 2008. Pas. 171 y ss.

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, el pago del canon o derechos de licencia sobre las mercancías que contienen las marcas BUBBLEGUMMERS, SPARX, SANDAK, VERLON, NORTH STAR Y POWER que fueron objeto de importación y sobre las cuales se presentó liquidación oficial de valor, no se pagan directamente ni a los proveedores vinculados CATECU S.A., y POWER ATHLETICS LIMITED ni a los no vinculados de MANISOL pues, de acuerdo con lo ya expuesto estas se pagan a BATA BRANDS, hecho que no es controvertido por las partes.

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

De esta manera, la Sala considera que para abordar el estudio de este presupuesto, se deben distinguir las operaciones comerciales realizadas con los proveedores que son «*vinculados*» económicos de la sociedad demandante, respecto de las operaciones realizadas con proveedores que son terceros «*no vinculados*».

a) Operaciones realizadas con proveedores terceros no vinculados: Las operaciones comerciales que se realizaron con proveedores terceros no vinculados, corresponden a 19 declaraciones de importación, tal como quedó descrito anteriormente, que indican las compras realizadas a los proveedores DYNASTY FOOTWEAR LTD, CALZADO ATLAS S.A., LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED y BISING FOOTWEAR CO LTD, sobre los cuales, como ya se expuso, en el Estudio de Precios de Transferencia de la vigencia fiscal 2008, no se demuestra vinculación alguna²¹, ni la DIAN controvirtió dicho informe.

Al respecto, el citado numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2003, establece que cuando el comprador paga el canon o derecho a un **tercero**, para que

²¹Fl. 359 cdno1A. Folios 47-48 Estudio de Precios de Transferencia.

constituya una condición de venta de la mercancía, «**sólo se considerará cumplida, si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al comprador que efectúe dicho pago para lo cual 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**», situación que no se presenta en la caso de las ventas realizadas por los terceros no vinculados a MANISOL.

La Opinión Consultiva 4.1 del Anexo del Comité Técnico de Valoración en Aduana y del Comité de Valoración, indica:

*Opinión Consultiva 4.1. CANONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTICULO 8.1, c), DEL ACUERDO, expuso: 1. Cuando una máquina, fabricada bajo una patente, se vende para la exportación al país de importación a un precio que no comprende el derecho de patente, que el importador, **según las instrucciones del vendedor, debe pagar a un tercero, titular de la patente**, ¿debe añadirse el canon al precio pagado o por pagar con arreglo a lo dispuesto en el artículo, 8.1, c), del Acuerdo?*

2. El comité Técnico de Valoración en Aduana emitió el punto de vista siguiente:

El canon se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.1, c), puesto que el pago del canon por el comprador está relacionado con las mercancías objeto de valoración y constituye una condición de venta de esas mercancías.

Atendiendo lo dispuesto en el citado artículo 26 de la Resolución Andina y la Opinión Consultiva, de acuerdo con las pruebas documentales que obran en el expediente, no se encuentra alguna prueba que permita demostrar que los proveedores que son terceros no vinculados, le exigieron o emitieron instrucción alguna a MANISOL sobre el pago de la regalías a BATA BRANDS, ya que como se dejó expuesto esta obligación se presenta respecto del contrato de *licencia para el uso de marca* (BATA) mas no sobre el de compraventa internacional (terceros no vinculados).

Ahora bien, la Administración aduce que queda demostrado con lo dispuesto en el literal b) de la cláusula décima del contrato que el pago de las regalías es una condición de venta de las mercancías, puesto que la consecuencia del incumplimiento del pago es la terminación del contrato. Al respecto, conviene hacer un análisis de la referida cláusula, la cual indica:

10. RECISIÓN TEMPRANA

(...)

b) *No pago de Derechos de Pago (Regalía): BATA BRANDS podrá terminar con este contrato en cualquier momento, durante los diez (10) días a partir de la notificación por escrito, por incumplimiento en la cancelación de los Derechos de pago, como se ha acordado en la sección cuatro f) de este documento²².*

²² FI. 234 cdno 1A

Por su parte, el literal f) de la cláusula cuarta del contrato, a la que hace remisión la trascrita cláusula décima, señala:

- f) *Pagos Atrasados. Si cualquier cancelación de cualquiera de los Derechos de Pago a los que nos referiremos anteriormente, no es recibida por BATA BRANDS en la fecha en la que debe hacerse el pago, por cualquier razón, incluyendo cualquier razón que esté fuera del control del CONCESIONARIO, entonces **BATA BRANDS tendrá la opción de terminar este Contrato dentro de los diez (10) días de notificación escrita al CONCESIONARIO. Sin embargo, el CONCESIONARIO permanecerá como directo responsable de ese monto en dólares americanos correspondiente a los Derechos de Pago hasta que sean recibidos en su totalidad por BATA BRANDS, conjuntamente con un interés del 12% anual, calculado sobre la base de la Balanza Comercial desde el inicio hasta la fecha en la que sea recibida la cancelación por BATA BRANDS. Cualquier pago atrasado deberá sujetarse a un cargo administrativo de Quinientos Dólares americanos US500.00, que deberán ser inmediatamente cancelados a BATA BRANDS***²³.

Como se observa de la lectura del literal b) de la cláusula décima y del literal f) de la cláusula cuarta, se deduce que la consecuencia inmediata por el no pago, no es la terminación anticipada por las siguientes razones: en primer lugar, la terminación del contrato es facultativa para el licenciante y, de acuerdo con el literal f) de la cláusula cuarta, la consecuencia inmediata es la causación de intereses, establecidos en el 12% anual.

En segundo lugar, porque el contrato sobre el cual nace la obligación del pago de los cánones o derechos de licencia se suscribió el 1º de enero de 2006²⁴, año en el cual se evidencia que la sociedad demandante realizó importaciones en los meses de enero a octubre²⁵, lapso durante el cual, según las pruebas que obran en el expediente y que no desvirtuó la Administración, no se efectuó ningún pago por concepto de derechos de licencia o canon por parte de MANISOL, sin que se haya dado por terminado el contrato, al punto que las declaraciones de importación ahora cuestionadas fueron realizadas en el año 2008.

En efecto, en el expediente obran 327 declaraciones de importación correspondientes al año 2006 de las cuales alrededor de 281 se realizaron con proveedores no vinculados como son: CALZADO ATLAS S.A., LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED y VBC INTERNATIONAL LTD.

Además, obran dos Declaraciones de Cambio por Servicios, Transferencias y otros conceptos – Formulario No. 5 del mes de octubre de 2006, en las cuales se

²³ Fl. 280 cdno 1A

²⁴ Fl. 276 cdno 1A

²⁵ Fls. 449-776 cdno 1A

describe: *ASISTENCIA TÉCNICA PAGADA A BATA BRANDS , REGISTRO DE SERVICIOS ITS -260149*²⁶ y *REGISTRO DE MARCA BATA BRANDS SUIZA (...)*²⁷, lo que permite inferir que en los tres primeros trimestres del 2006, la concesionaria, es decir, MANISOL incumplió los pagos trimestrales que en virtud del literal b) de la cláusula cuarta denominada Derechos de Pago debía efectuarle a la licenciante, es decir, a BATA BRANDS, en cuya oportunidad no se dio por terminado el contrato por parte de la licenciante, aspecto que ha sido sostenido por la actora y no desvirtuado por la demandada.

Por lo anterior, tampoco puede considerarse que, de acuerdo con lo establecido en el literal f) de la cláusula cuarta y b) de la cláusula 10, el pago de las regalías constituye indirectamente una condición de venta sobre las mercancías importadas de proveedores no vinculados.

De otra parte, la Administración Aduanera considera que también se encuentra demostrado que en el presente caso se configura la condición de venta sobre las mercancías por lo dispuesto en el numeral v., de la cláusula primera que establece que MANISOL S.A., *deberá procurar que la manufactura de Productos sea realizada solo por proveedores pre aprobados de forma escrita por o en nombre de BATA BRANDS*²⁸.

Frente a este argumento, la Sala considera que si bien el numeral v., de la cláusula primera establece que el concesionario deberá procurar que los proveedores para manufactura sean pre-aprobados ello no tiene vocación para ser considerado como condición de venta por dos razones:

i) La pre aprobación de los proveedores para manufactura de los productos a los que se les incorporará la marca del licenciante, es una obligación contraída por el concesionario que atiende al objeto del contrato de licencia, por cuanto, este persigue el uso, disfrute y la explotación de una fórmula, proceso, técnica o marca, lo que implica que el licenciante a través de esta clase de cláusulas protege el uso de su marca de modo que no se vaya a afectar el intangible.

Además, argumentar que esta cláusula puede conllevar a establecer la condición de venta, equivaldría a señalar que las obligaciones establecidas en el contrato de licencia también operen en el contrato de compraventa, lo cual no está demostrado;

y

²⁶ Fl. 361 cdno 1A

²⁷ Fl.2387 cdno E

²⁸ Fl. 277 cdno 1A

ii) La Nota Interpretativa del párrafo 1 c) del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT, claramente establece que *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*, que es lo que precisamente regula el numeral v., de la cláusula primera.

De todo lo anteriormente expuesto, la Sala concluye que en relación con los proveedores «terceros no vinculados» no se cumple el segundo requisito establecido en el literal b) numeral segundo de artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina, lo que conlleva a que no se pueda considerar como parte del valor de transacción de la mercancía importada durante los meses de mayo a junio de 2008, con proveedores no vinculados, el canon o pago por los derechos de licencia que MANISOL S.A. pagó a BATA BRANDS, pues en el expediente no se logró demostrar que el pago de estos se pueda calificar como una condición de venta indirecta de las mercancías importadas.

b) Operaciones realizadas con vinculados económicos. De acuerdo con el “Estudio de Precios de Transferencia Ejercicio Fiscal 2008” del cual ya se ha hecho referencia, se observa que MANISOL está vinculada con los proveedores CATECU S.A. y POWER ATHLETICS LIMITED²⁹.

Al respecto, de acuerdo con la opinión Consultiva No. 4.11 en la cual se estudian los cánones o derechos de licencia según lo dispuesto en el literal c) del numeral 1 del artículo 8, del Acuerdo de Valor, se indica de manera expresa que constituye una condición de venta cuando el importador tiene que pagar el canon a la casa *matriz*, en los siguientes términos:

“OPINION CONSULTIVA
4.11 CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL
ACUERDO 1.

1. El fabricante de prendas de vestir para deporte M y el importador I están ambos vinculados a la casa matriz C, la cual posee los derechos de una marca de la que están provistas las prendas de vestir para deporte. El contrato de venta concertado entre M e I no estipula el pago de un canon. Sin embargo, I, en virtud de un acuerdo celebrado por separado con C, está obligado a pagar un canon a C para obtener el derecho de utilizar la marca de la que están provistas las prendas de vestir para deporte que compra a M. ¿Constituye el pago del canon una condición de la venta para la importación de las prendas de vestir para deporte y está relacionado con las mercancías objeto de valoración? 2.

²⁹ FLS. 47- 48 Estudio de Precios de Transferencia año 2008.

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

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

De acuerdo con el Estudio de Precios de Transferencia de año 2008, MANISOL al igual que los proveedores CATECU S.A. y POWER ATHLETICS LIMITED, forman parte del Grupo empresarial BATA³⁰, y por tanto, están vinculados a la matriz BATA BRANDS, propietaria de las marcas objeto de licencia y quien suscribió con MANISOL el contrato objeto de análisis.

De esta manera, atendiendo lo dispuesto en la Opinión Consultiva 4.11, el segundo requisito establecido en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor, se cumple en el presente caso, en relación con las importaciones realizadas con los proveedores vinculados, ya que los cánones o regalías son pagados a la casa Matriz del importador como del proveedor, lo que constituye un pago indirecto que debe formar parte del valor transacción.

- **Se basa en datos objetivos y cuantificables**

Ahora bien, corresponde a la Sala analizar el tercer requisito que debe contener el ajuste que se ha dado al valor en aduana de las mercancías importadas por MANISOL **respecto de sus proveedores vinculados** por el bimestre de mayo y junio de 2008.

Al respecto, conviene indicar que la doctrina³¹ ha definido el requisito establecido en el numeral 3 del artículo 8 del Acuerdo del GATT, que indica que la adición solo podrá hacerse sobre la base de datos objetivos cuantificables, como el impedimento para que la Administración realice ajustes "estimativos" cuyo monto sea impreciso, lo que conlleva a que el ajuste esté sujeto a sólidas bases de cálculo, los cuales, además, deben hacerse atendiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados.

³⁰ FIs. 47- 48 Estudio de Precios de Transferencia año 2008.

³¹ Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C). 2do Edición Actualizada y ampliada. Daniel Zolezzi. Editorial. La Ley. Buenos Aires 2008. Pág. 125.

Así las cosas, debe precisarse que de conformidad con el artículo cuarto del contrato de licencia para uso de marcas, las regalías que se pagan es del 2% sobre el total de las ventas netas realizadas durante el año por parte de MANISOL.

De acuerdo con la liquidación oficial de revisión de valor, se observa que se transcribió el procedimiento para liquidar el ajuste de las mercancías importadas establecido en el requerimiento especial y sobre las cuales, efectivamente se hizo el prorrateo para ajustar las declaraciones de importación, así:

“Verificados los pagos realizados durante el año 2008 por la sociedad COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOL S.A.A, con NIT 890.801.339 – 8 a BATA BRANDS, por concepto de regalías durante el año 2008, se tiene:

- *La sociedad COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOL S.A. con NIT 890.801.339 – 8 realiza ventas durante el segundo bimestre del año 2008, ventas netas de **producto importado y nacional** por un valor de \$22.950.204.554, mediante factura No. 698 Q2- 2008, de fecha Abril 08 de 2008 (folio 46 y 58).*
- *El pago de las regalías sobre las ventas netas equivale a \$465.458.557 pago se efectuó el 25 de abril de 2008 (folio 46).*
- *El valor que MANISOL S.A. giró por concepto de regalías durante el segundo trimestre del año 2008, es de \$465.458.557, que equivale a \$685.080.733 menos retefuente, el impuesto al timbre y descuentos, tal y como consta en los soportes contables que obran en el folio 46.*

VENTAS NETAS 2do Trimestre 2008	REGALIAS %	RETEFUENTE	VALOR A PAGAR	IM. TIMBRE	DESCUENTOS	PAGO NETO REGALIAS
22.950.204.554	685.080.733	226.076.542	459.004.091	0	0	465.458.557

- *Los valores debidos por concepto de regalías fueron facturados por BATA BRANDS trimestralmente y el giro efectuado por MANISOL S.A. asciende a la suma de 465.548.557, valor liquidado con las tasas de cambio vigentes.*

FACTURAS	FECHA	D. CAMBIO	FECHA	VALOR EUROS	TASA CAMBIO DE	VALOR USD
968/q2- 2008	08/04/2008	60001	25/04/2008	166.6220	1.5589	261.413.26

- *Ahora bien, las ventas netas reportadas por MANISOL S.A., para el año 2008, corresponden a producto nacional e importado; sin embargo, según se observa en el reporte de ventas que corre a folios 146 a 203 las ventas netas de producto importado para el segundo trimestre del año 2008 fueron de **\$15.456.375.805**. En consecuencia por ventas netas de producto importado la sociedad giró a BATA BRANDS*

\$22.950.204.554 \$465.458.557 = **\$313.474.434**
 \$15.456.375.805 X

Así las cosas, el valor de \$313.474.434 deberá ser cargado de manera proporcional a cada uno de los giros realizados por concepto de regalías durante el segundo trimestre de 2008³². Negrilla fuera de texto

³² Fls. 153-155 cdno 1

De acuerdo con lo anterior y cotejadas las pruebas contables³³ que obran en el expediente, sobre las cuales se fundamentó la liquidación hecha por la Administración para efectuar el ajuste de valor, se observa que el ajuste realizado en este caso cumple con el tercer requisito, puesto que este toma como base de información las pruebas contables aportadas por MANISOL durante el procedimiento administrativo y al afecto no incluye la mercancía que ha sido manufacturada en Colombia, pues de acuerdo con la prueba que aportó la sociedad, se establece claramente que el valor de las ventas por las mercancías importadas y nacionales fue de \$15.456.375.805³⁴.

De otra parte, para la Sala resulta necesario hacer la siguiente precisión en relación con uno de los datos tomados para la fórmula que utilizó la DIAN para liquidar las regalías. En el requerimiento especial y que se mantiene en la liquidación oficial de revisión-, se indicó lo siguiente:

“(…)

Realizado el anterior análisis, este Despacho tomó las declaraciones de importación presentadas por la sociedad COMPAÑÍA MANUFACTURERA MANISOLS.A. NIT 890.801.339 -8 durante el segundo trimestre del año 2008, descartando de esta selección, la importaciones correspondientes a materia prima; quedando las declaraciones de importación cuyas subpartidas corresponden a producto terminado – calzado, con un valor FOB total equivalente a la suma de USD 2.363.064,38 y cuyos proveedores del exterior son las empresas AFTA FOOTWEAR HK LIMITED, CALZADO ATLAS S.A, CATECU S.A., DYNASTY FOOTWEAR LTD, KING SHOES INC, LEA INTERNATIONAL ENTERPRISES LIMITED, PARK ROSE INVESTMENTS LTD, POWER ATHELICS LIMITED, TOP WINNER CANADA TRADING INC, ALEGRO IND E COM DE CALCADOS LTDA, WENZHOU LEEDELI SHOES TRADE, WINSFUL TRADING F E LIMITED, XIAMEN JIASHENG FOREIGN TRADE, ZONA ENTERPRISES INC, OLEM SHOE CORP, CORTINA CHINA LIMITED, NINGBO ARTS & CRAFTS, RISING FOOTWEAR CO, TOP WINNER CANADA, VBC INTERNATIONAL LTD.

No obstante en el presente Acto Administrativo se tomará como base el valor FOB de las declaraciones que se relacionan a continuación, el cual asciende a la suma de USD 1.672.252,90

DECLARACION	FECHA	VALOR FOB
23030014270808	06-may-08	23.632,32
23030014270815	06-may-08	26.082,00
23030014270831	06-may-08	14.461,20
23030014270847	06-may-08	8.157,60
23030014270854	06-may-08	35.460.48
23030014270861	06-may-08	7.046.40
23030014280461	12-may-08	49.491.90
23030014280479	12-may-08	10.828.80
23030014280486	12-may-08	5.090.40
23030014284091	13-may-08	120.417,41
23030014287319	14-may-08	51.100,80
23030014287326	14-may-08	16.500.00
1186051902001	16-may-08	5.133.60
1186051902019	16-may-08	5.745.60

³³ Fls. 46 y 144- 202 cdno A

³⁴ Fls. 144-202 cdno A

1186051902026	16-may-08	27.960.00
1186051902033	16-may-08	5.076.00
1186051902040	16-may-08	9.732.00
23030014292573	16-may-08	29.624,00
14308030606344	23-may-08	46.405,20
23030014301545	21-may-08	37.950.00
23030014309192	28-may-08	23.760.00
23030014327504	09-jun-08	89.764.00
23030014327529	09-jun-08	80.514.44
23030014340751	13-jun-08	17.097,00
23030014340774	13-jun-08	16.605,00
23030014340781	13-jun-08	42.667,00
23030014340799	13-jun-08	14.656,60
23030014340807	13-jun-08	49.626.72
23030014340814	13-jun-08	33.120.00
23030014340821	13-jun-08	34.560,00
09013021054140	20-jun-08	74.522,40
23030014634700	23-jun-08	40.558.92
23030014354718	23-jun-08	28.750,00
23030014354732	23-jun-08	24.623,80
23030014354741	23-jun-08	22.796,80
23030014354757	23-jun-08	45.127.06

En este orden de ideas el valor de las regalías giradas por estas importaciones es igual a USD 265.236.44, valor que resulta de hacer el siguiente cálculo

$$\begin{array}{r}
 \text{USD } 2.363.064,38 \\
 \text{USD } \underline{2.397.264,38} \\
 \hline
 \end{array}
 \qquad
 \begin{array}{r}
 \text{USD } 261.413.26 \\
 \times \\
 \hline
 \end{array}
 = \text{USD } \mathbf{265.236,44}$$

(...) ³⁵Subraya y Negrilla fuera de texto

Así las cosas, pese a que la misma Administración Aduanera indica en el requerimiento especial que tomará como base de liquidación el valor FOB de las declaraciones de importación cuyo monto es de USD 1.672.252,90, sin explicación alguna, posteriormente, al exponer la fórmula que la llevó a determinar el valor de las regalías del trimestre, se establece como factor el valor FOB de la mercancía en **USD 2.363.064,38**, valor que no coincide con lo expuesto en el mismo requerimiento y que si se hace una suma del valor FOB de la declaraciones de importación que se relacionan en el mismo requerimiento, tampoco resulta ajustada, pues el valor que se establece es de USD \$500.217,04.

Conviene destacar que este aspecto fue puesto de presente por la actora tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción, lo cual no fue objeto de explicación por parte de la DIAN en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración ni en la contestación de la demanda, razón por la cual, para efectos de determinar el valor en aduanas y los tributos aduaneros a cargo de la actora, debe tomarse como valor FOB, la suma antes indicada, sin incluir las operaciones realizadas con los no vinculados, como ya se explicó.

³⁵ Fls. 154-155 cdno1

De otra parte, la sociedad demandante afirma que para establecer las regalías que se deben incluir en el valor en aduana de la mercancía la DIAN tomó como valor el establecido en la declaración de cambio por medio de la cual se soporta el pago de la regalías del segundo trimestre del año 2008, el cual no podía ser tomado en su totalidad puesto que en este se incluye un saldo pendiente del primer trimestre. Al respecto, la Sala observa que le asiste razón a la sociedad demandante, puesto que, una vez analizadas las pruebas que obran en el expediente, se encuentra lo siguiente:

a) La Factura No. 698/Q1-2008, correspondiente a las regalías del primer trimestre, tiene como valor a pagar la suma de EUR 231.030³⁶ y, de acuerdo con la Declaración de Cambio por Servicios, Transferencias y otros conceptos Formulario No. 5 número 60002 del 7 de enero de 2008³⁷, se liquidó como regalías solo EUR 152,480, lo que permite inferir que se pagó menos de lo que indicaba la referida factura.

b) El valor correspondiente a las regalías del segundo trimestre de acuerdo con la Factura No. 698/Q2 2008, es por un valor total de EUR 164.312³⁸. El 25 de abril de 2008, según la Declaración de Cambio por Servicios, Transferencias y otros conceptos Formulario No. 5 numero 60001 se liquidó un valor de USD 261.413,26 o EUR 166.622 y en la casilla de observaciones se indica: *“REGALÍAS PAGADAS A BATA BRANDS FRA. 698/Q2 SALDO DEJADO DE PAGAR (EUR 2,310) FRA 698/Q1-2008”*³⁹ es decir que se pagó una suma superior a la que indica la Factura 698/Q2 2008 y que sería parte del dejado de pagar por la factura 698/Q1-2008 fue de EUR 2.310, correspondiente al primer trimestre.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala resulta necesario, hacer una reliquidación de la base para determinar la regalías, en el sentido no solo de eliminar las declaraciones de importación de las mercancías compradas a proveedores no vinculados, sino también, en primer lugar, liquidar el monto que se debe agregar al valor de la mercancía, pues como se dejó expuesto anteriormente, existe una inconsistencia en la suma que realizó la Administración de los valores FOB de las mismas y, en segundo lugar, detraer del valor de las regalías pagadas y que, por ende, son objeto de distribución la suma de EUR 2.310, que es lo que excede el

³⁶ Fl. 53 cdno A

³⁷ Fl. 51 cdno A

³⁸ Fl. 58 cdno A

³⁹ Fl. 56 cdno A

pago de la Factura No. 698/Q2 2008 y que pertenece a las regalías del primer trimestre de año 2008.

Por último, respecto al argumento de la sociedad demandante, en relación con que no todos los bienes importados en mayo y junio fueron vendidos en dicho trimestre, se considera que el ajuste del valor de la mercancía no presupone que las regalías que se ajustan sean las que se causan directamente por la venta de las mercancías importadas en las declaraciones objeto del ajuste.

Además, la cláusula cuarta del Contrato de Licencia para Uso de Marcas, establece como pago anual de regalía la suma de 2% de las ventas anuales netas así como un anticipo que debe efectuarse dentro de los primeros 10 días de cada trimestre, lo que indica y corrobora además el mismo contrato de licencia, que las regalías se pagan no por las importaciones realizadas sino por las ventas efectuadas durante el año, es decir, que las regalías no están atadas a que las ventas de las mercancías se realicen en un determinado trimestre.

- **El pago del canon no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar**

En relación con este requisito se encuentra que efectivamente se cumple, puesto que de acuerdo con los argumentos de la demanda la sociedad MANISOL considera que el valor que paga por concepto de regalías en virtud del contrato de licenciamiento celebrado con BATA BRANDS no debe formar parte del valor en aduana de la mercancía importada durante los meses de mayo y junio de 2008.

Sin embargo, la Sala precisa que este requisito solo se entiende cumplido respecto del ajuste de valor de la mercancía importada de proveedores *vinculados* con la sociedad demandante, por ende, se deben excluir las declaraciones de importación que se listan a continuación por considerarse que el valor en aduana de la mercancía de estas se ajusta a la normativa del Acuerdo del Valor del GATT así como de la Decisión 846 de 2003 de la CAN:

PROVEEDOR	DECLARACIÓN DE IMPORTACION	VALOR FOB
DYNASTY FOOTWEAR LTD	23030014270808	23.632,32
TOP WINNER CANADA TRADING INC	23030014270815	26.082,00
CORITNA CHINA LIMITED	23030014270831	14.461,20

CORTINA CHINA LIMITED	23030014270847	8.157,60
CALZADO ATLAS S.A.	23030014284091	120.417,41
FTA FOOTWEAR (HK) LIMITED	23030014287319	51.100,80
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014292573	29.624,00
BISING FOOTWEAR CO LTD	14308030606344	46.405,20
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309200	34.320,00
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309192	23.760
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340751	17.097,00
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340774	16.605,00
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340781	42.667,00
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340799	14.656,60
ORIENTAL ENTERPRISES LTD	23030014340821	34.560,00
XIAMEN JIASHENG FOREIGN TRADE CO LTD	09013021054140	74.522,40
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354718	28.750,00
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354732	24.623,80
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354741	22.796,80

Pretensión subsidiaria

La demandante solicitó que, en caso de determinarse que las regalías hacen parte del valor en aduana, se ordenara que dicho pago no está sometido a retención en la fuente. Al respecto la Sala advierte que, frente a tal pretensión, no se expuso ningún argumento ni se invocó algún fundamento legal.

En cualquier caso, la renta, el arancel y el IVA se refieren a impuestos con hechos generadores diferentes y, por consiguiente, no se advierte una incompatibilidad entre el pago de la regalía y la retención a título de renta.

En suma, la Sala revocará la decisión apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, i) declarará en firme las declaraciones de importación de los productos adquiridos por la actora de empresas no vinculadas con la demandante y ii) determinará el valor a pagar a cargo de MANISOL, por concepto de ajuste al valor de las declaraciones de importación que sí se modifican, esto es, las de los productos adquiridos por la actora a empresas vinculadas, por las razones expuestas en la parte motiva de

esta providencia, según la liquidación que se practica con los siguientes parámetros:

a) Debe extraerse del ajuste las declaraciones de importación de la mercancía comprada a proveedores terceros o no vinculados.

b) En la fórmula empleada por la DIAN se debe ajustar la suma por el valor FOB de las mercancías.

c) Se debe restar del valor que tomó la DIAN como regalías del segundo trimestre, el valor correspondiente a las regalías dejadas de pagar en el primer trimestre.

En esas condiciones, el valor a pagar a cargo de la demandante se determina así:

CUADRO DE PRORRATEO DE REGALÍAS

ITEM	DECLARACION	FECHA	FOB	SUBPARTIDA	%	VALOR REGALÍAS
1	23030014270854	06-MAY-08	35.760,48	6403999000	0,0715	3.921,58
2	23030014270861	06-MAY-08	7.046,40	6402999000	0.0141	773,35
3	2330014280461	12-MAY-08	49.491,90	6402999000	0,0989	5.424,40
4	23030014280479	12-MAY-08	10.828,80	6404190000	0.0216	1.184,70
5	23030014280486	12-MAY-08	5.090,40	6402999000	0.0103	564,93
6	1186051902001	16-MAY-08	5.133,60	6402999000	0.0103	564,93
7	1186051902019	16-MAY-08	5.745,60	6404190000	0.0115	630,75
8	1186051902026	16-MAY-08	27.960	6402999000	0.0559	3.065,97
9	1186051902033	16-MAY-08	5.076	6403999000	0.0101	553,96
10	1186051902040	16-MAY-08	9.372	6404190000	0.0187	1.025,65
11	23030014327504	09-JUN-08	89.764	6402999000	0.1794	9.839,62
12	23030014327529	09-JUN-08	80.514,44	6404190000	0.1609	8.824,94
13	23030014340807	13-JUN-08	49.626,72	6402999000	0.0993	5.446,34
14	23030014340814	13-JUN-08	33.120,72	6402999000	0.0662	3.630,90
15	23030014634700	23-JUN-08	40.558,92	6402999000	0.0811	4.448,12
16	23030014354757	23-JUN-08	45.127,06	6402999000	0.0902	4.947,23
	TOTALES		500.217,04		1.0000	54.847,37

Por ende el cálculo de las regalías giradas por esas importaciones, se liquidará así:

$$\begin{array}{r}
 \text{USD } 2.363.064,38 \\
 \text{USD } 500.217,04 \\
 \hline
 \text{USD } 259.103,26^{40} \\
 \times \\
 \hline
 \text{X} = 54.847,37
 \end{array}$$

Así las cosas, la modificación a las declaraciones de importaciones realizadas con vinculados es la siguiente:

⁴⁰ Se restaron las EUR 2.310 correspondiente al saldo del primer trimestre.

DECLARACION No. 23030014270854 DEL 2008-05-06

DECLARACION	23030014270854	2008-05-06	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.767,27	1.767,27	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6403999000	6403999000	
Valor FOB (US\$)	35.760,48	35.760,48	
Fletes (US\$)	3.395,03	3.395,03	
Seguros (US\$)	152,88	152,88	
Otros gastos	0,00	0,00	
Ajustes	0,00	3.921,58	
Valor en aduana (US\$)	39.308,39	43.229,97	3.921,58
Base arancel (\$)	69.468.538,40	76.399.029,08	6.930.490,68
Arancel (20%) (\$)	13.893.707,68	15.279.805,82	1.386.098,14
Base IVA (\$)	83.362.246,07	91.678.834,90	8.316.588,83
IVA (16%)	13.337.959,37	14.668.613,58	1.330.654,21
Sanciones (\$)	0,0	0,0	3.465.245,34
TOTALES\$)	27.231.667,05	29.948.419,4	6.181.997,69

DECLARACION 23030014270861 DEL 2008-05-06

DECLARACION	23030014270861	2008-05-06	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.767,27	1.767,27	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	7.046,40	7.046,40	
Fletes (US\$)	668,97	668,97	
Seguros (US\$)	30,12	30,12	
Otros gastos	0,00	0,00	
Ajustes	0,00	773,35	
Valor en aduana (US\$)	7.745,49	8.518,84	773,35
Base arancel (\$)	13.688.372,11	15.055.090,37	1.366.718,26
Arancel (20%) (\$)	2.737.674,42	3.011.018,07	273.343,65
Base IVA (\$)	16.426.346,53	18.066.108,44	1.639.761,91
IVA (16%)	2.628.215,45	2.890.577,35	262.361,90
Sanciones (\$)	0,0		683.359,13
TOTALES\$)	5.365.889,87	5.901.595,22	1.219.064,48

DECLARACION No. 2330014280461 DEL 2008-05-12

DECLARACION	2330014280461	2008-05-12	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6403999000	6403999000	
Valor FOB (US\$)	49.491,90	49.491,90	
Fletes (US\$)	4.064,00	4.064,00	
Seguros (US\$)	211,58	211,58	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	5.424,40	
Valor en aduana (US\$)	53.767,48	59.191,88	5.424,40
Base arancel (\$)	96.412.081,41	106.138.735,8	9.726.654,39
Arancel (20%) (\$)	19.282.416,28	21.227.747,16	1.945.330,88
Base IVA (\$)	115.694.497,69	127.366.483	11.671.985,31
IVA (16%)	18.511.119,63	20.378.637,27	1.867.517,64
Sanciones (\$)	0,0	0,0	4.863.327,19
TOTALES\$)	37.793.535,91	41.606.384,43	8.676.175,71

DECLARACION No. 23030014280479 DEL 2008-05-12

DECLARACION	23030014280479	2008-05-12	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6404190000	6404190000	
Valor FOB (US\$)	10.828,80	10.828,80	
Fletes (US\$)	1.409,45	1.409,45	
Seguros (US\$)	46,29	46,29	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	1.184,70	

Valor en aduana (US\$)	12.284,54	13.469,24	1.184,70
Base arancel (\$)	22.027.777,21	24.152.098,32	2.124.321,11
Arancel (20%) (\$)	4.405.555,44	4.830.419,66	424.864,22
Base IVA (\$)	26.433.332,65	28.982.517,98	2.549.185,33
IVA (16%)	4.229.333,22	4.637.202,88	407.869,66
Sanciones (\$)	0,0	0,0	1.062.160,56
TOTALES\$)	8.634.888,67	9.467.622,54	1.894.894,44

DECLARACION No. 23030014280486 DEL 2008-05-12

DECLARACION	23030014280486	2008-05-12	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	5.090,40	5.090,40	
Fletes (US\$)	662,55	662,55	
Seguros (US\$)	21,76	21,76	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	564,93	
Valor en aduana (US\$)	5.774,71	6.339,64	564,93
Base arancel (\$)	10.354.805,74	11.367.798,67	1.012.992,93
Arancel (20%) (\$)	2.070.961,15	2.273.559,73	202.598,58
Base IVA (\$)	12.425.766,89	13.641.358,4	1.215.591,51
IVA (16%)	1.988.122,70	2.182.617,34	194.494,64
Sanciones (\$)	0,0	0,0	506.496,47
TOTALES\$)	4.059.083,85	4.456.177,07	903.589,69

DECLARACION No. 1186051902001 DE 2008-05-16

DECLARACION	1186051902001	2008-05-16	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	5.133,60	5.133,60	
Fletes (US\$)	382,31	382,31	
Seguros (US\$)	21,95	21,95	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	564,93	
Valor en aduana (US\$)	5.537,86	6.102,79	564,93
Base arancel (\$)	9.930.102,90	10.943.095,83	1.012.992,93
Arancel (20%) (\$)	1.986.020,58	2.188.619,17	202.598,59
Base IVA (\$)	11.916.123,48	13.131.715	1.215.591,52
IVA (16%)	1.906.579,76	2.101.074,4	194.494,64
Sanciones (\$)	0,0	0,0	506.496,46
TOTALES\$)	3.892.600,34	4.289.693,57	903.589,69

DECLARACION No. 1186051902019 DE 2008-05-16

DECLARACION	1186051902019	2008-05-16	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6404190000	6404190000	
Valor FOB (US\$)	5.745,60	5.745,60	
Fletes (US\$)	391,44	391,44	
Seguros (US\$)	24,56	24,56	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	630,75	
Valor en aduana (US\$)	6.161,60	6.792,35	630,75
Base arancel (\$)	11.048.549,81	12.179.566,56	1.131.016,75
Arancel (20%) (\$)	2.209.709,96	2.435.913,31	226.203,35
Base IVA (\$)	13.258.259,77	14.615.479,87	1.357.220,10
IVA (16%)	2.121.321,56	2.338.476,78	217.155,22
Sanciones (\$)	0,0	0,0	565.508,38
TOTALES\$)	4.331.031,52	4.774.390,09	1.008.866,95

DECLARACION No 1186051902026 DE 2008-05-16

DECLARACION	1186051902026	2008-05-16	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	

Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	27.960	27.960	
Fletes (US\$)	2.151,03	2.151,03	
Seguros (US\$)	119,53	119,53	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	3.065,97	
Valor en aduana (US\$)	30.230,56	33.296,53	3.065,97
Base arancel (\$)	54.207.324,05	59.705.006,84	5.497.682,79
Arancel (20%) (\$)	10.841.464,81	11.941.001,37	1.099.536,56
Base IVA (\$)	65.048.788,86	71.646.008,21	6.597.219,35
IVA (16%)	10.407.806,22	11.463.361,31	1.055.555,09
Sanciones (\$)	0,0	0,0	2.748.841,39
TOTALES\$)	21.249.271,03	23.404.362,68	4.903.933,04

DECLARACION No 1186051902033 DE 2008-05-16

DECLARACION	1186051902033	2008-05-16	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6403999000	6403999000	
Valor FOB (US\$)	5.076,00	5.076,00	
Fletes (US\$)	390,51	390,51	
Seguros (US\$)	21,70	21,70	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	553,96	
Valor en aduana (US\$)	5.488,21	6.042,17	553,96
Base arancel (\$)	9.841.074,00	10.834.396,29	993.322,29
Arancel (20%) (\$)	1.968.214,80	2.166.879,26	198.664,46
Base IVA (\$)	11.809.288,80	13.001.275,55	1.191.986,75
IVA (16%)	1.889.486,21	2.080.204,09	190.717,88
Sanciones (\$)	0,0	0,0	496.661,14
TOTALES\$)	3.857.701,01	4.247.083,35	886.043,48

DECLARACION No 1186051902040 DE 2008-05-16

DECLARACION	1186051902040	2008-05-16	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.793,13	1.793,13	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6404190000	6404190000	
Valor FOB (US\$)	9.372,00	9.372,00	
Fletes (US\$)	748,71	748,71	
Seguros (US\$)	41,60	41,60	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	1.025,65	
Valor en aduana (US\$)	10.162,31	11.187,96	1.025,65
Base arancel (\$)	18.222.342,93	20.061.466,71	1.839.123,78
Arancel (20%) (\$)	3.644.468,59	4.012.293,34	367.824,75
Base IVA (\$)	21.866.811,52	24.073.760,05	2.206.948,53
IVA (16%)	3.498.689,84	3.851.801,61	353.111,77
Sanciones (\$)	0,0	0,0	919.561,89
TOTALES\$)	7.143.158,43	7.864.094,95	1.640.498,41

DECLARACION No 23030014327504 DE 2008-06-09

DECLARACION	23030014327504	2008-06-09	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.709,95	1.709,95	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	89.764,80	89.764,80	
Fletes (US\$)	6.398,00	6.398,00	
Seguros (US\$)	383,74	383,74	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	9.839,62	
Valor en aduana (US\$)	96.546,54	106.386,16	9.839,62
Base arancel (\$)	165.089.756,07	181.915.014,3	16.825.258,23
Arancel (20%) (\$)	33.017.951,21	36.383.002,86	3.365.051,65
Base IVA (\$)	198.107.707,29	218.298.016,9	20.190.309,61
IVA (16%)	31.697.233,17	34.927.682,7	3.230.449,53
Sanciones (\$)	0,0	0,0	8.412.629,11

TOTALES\$)	64.715.184,38	71.310.685,56	15.008.130,29
-------------------	----------------------	----------------------	----------------------

DECLARACION No 23030014327529 DE 2008-06-09

DECLARACION	23030014327529	2008-06-09	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.709,95	1.709,95	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6404190000	6404190000	
Valor FOB (US\$)	80.514,44	80.514,44	
Fletes (US\$)	4.128,00	4.128,00	
Seguros (US\$)	344,20	344,20	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	8.824,94	
Valor en aduana (US\$)	84.986,64	93.811,58	8.824,94
Base arancel (\$)	145.322.905,07	160.413.111,20	15.090.206,13
Arancel (20%) (\$)	29.064.581,01	32.082.622,24	3.018.041,23
Base IVA (\$)	174.387.486,08	192.495.733,40	18.108.247,32
IVA (16%)	27.901.997,77	30.799.317,35	2.897.319,58
Sanciones (\$)	0,0	0,0	7.545.103,06
TOTALES\$)	56.966.578,79	62.881.939,59	13.460.463,87

DECLARACION No 23030014340807 DE 2008-06-13

DECLARACION	23030014340807	2008-06-13	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.709,95	1.709,95	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	64029999000	64029999000	
Valor FOB (US\$)	49.626,72	49.626,72	
Fletes (US\$)	4.172,00	4.172,00	
Seguros (US\$)	212,15	212,15	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	5.446,34	
Valor en aduana (US\$)	54.010,87	59.457,21	5.446,34
Base arancel (\$)	92.355.887,16	101.668.856,2	9.312.969,04
Arancel (20%) (\$)	18.471.177,43	20.333.771,25	1.862.593,82
Base IVA (\$)	110.827.064,59	122.002.627,5	11.175.562,91
IVA (16%)	17.732.330,33	19.520.420,39	1.788.090,06
Sanciones (\$)	0,0	0,0	4.656.484,52
TOTALES\$)	36.203.507,77	39.854.191,64	8.307.168,40

DECLARACION No 23030014340814 DE 2008-06-13

DECLARACION	23030014340814	2008-06-13	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.709,95	1.709,95	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	64029999000	64029999000	
Valor FOB (US\$)	33.120,72	33.120,72	
Fletes (US\$)	2.126	2.126	
Seguros (US\$)	141,59	141,59	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	3.630,90	
Valor en aduana (US\$)	35.388,31	39.019,21	3.630,90
Base arancel (\$)	60.512.240,68	66.720.898,14	6.208.657,46
Arancel (20%) (\$)	12.102.448,14	13.344.179,63	1.241.731,49
Base IVA (\$)	72.614.688,82	80.065.077,77	7.450.388,95
IVA (16%)	11.618.350,21	12.810.412,44	1.192.062,23
Sanciones (\$)	0,0	0,0	3.104.328,73
TOTALES\$)	23.720.798,35	26.154.592,07	5.538.122,45

DECLARACION No 23030014634700 DE 2008-06-23

DECLARACION	23030014634700	2008-06-23	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.670,31	1.670,31	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	64029999000	64029999000	
Valor FOB (US\$)	40.558,92	40.558,92	
Fletes (US\$)	4.172,00	4.172,00	
Seguros (US\$)	173,39	173,39	
Otros gastos	0,0	0,0	

Ajustes	0,0	4.448,12	
Valor en aduana (US\$)	44.904,31	49.352,43	4.448,12
Base arancel (\$)	75.004.118,04	82.433.857,35	7.429.739,31
Arancel (20%) (\$)	15.000.823,61	16.486.771,47	1.485.947,86
Base IVA (\$)	90.004.941,64	98.920.628,82	8.915.687,18
IVA (16%)	14.400.790,66	15.827.300,61	1.426.509,95
Sanciones (\$)	0,0	0,0	3.714.869,65
TOTALES\$)	29.401.614,27	32.314.072,08	6.627.327,46

DECLARACION No 23030014354757 DE 2008-06-23

DECLARACION	23030014354757	2008-06-23	
ITEM 1			
NOMBRE DE CASILLA	LIQ PRIVADA	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO	
Tasa de cambio (\$)	1.670,31	1.670,31	
Modalidad	C100	C100	
Subpartida arancelaria	6402999000	6402999000	
Valor FOB (US\$)	45.127,06	45.127,06	
Fletes (US\$)	4.272,00	4.272,00	
Seguros (US\$)	192,92	192,92	
Otros gastos	0,0	0,0	
Ajustes	0,0	4.947,23	
Valor en aduana (US\$)	49.591,98	54.539,21	4.947,23
Base arancel (\$)	82.833.980,11	91.097.387,86	8.263.407,75
Arancel (20%) (\$)	16.566.796,02	18.219.477,57	1.652.681,55
Base IVA (\$)	99.400.776,14	109.316.865,40	9.916.089,26
IVA (16%)	15.904.124,18	17.490.698,47	1.586.574,29
Sanciones (\$)	0,0	0,0	4.131.703,87
TOTALES\$)	32.470.920,20	35.710.176,04	7.370.959,71

De esta manera, el resumen de las liquidaciones anteriores, es el siguiente:

Declaración N°	Arancel	IVA	Sanción	Total
23030014270854	1.386.098,14	1.330.654,21	3.465.245,34	6.181.997,69
23030014270861	273.343,65	262.361,90	683.359,13	1.219.064,68
2330014280461	1.945.330,88	1.867.517,64	4.863.327,19	8.676.175,71
23030014280479	424.864,22	407.869,66	1.062.160,56	1.894.894,44
23030014280486	202.598,58	194.494,64	506.496,47	903.589,69
1186051902001	202.598,59	194.494,64	506.496,46	903.589,69
1186051902019	226.203,35	217.155,22	565.508,38	1.008.866,95
1186051902026	1.099.536,56	1.055.555,09	2.748.841,39	4.903.933,04
1186051902033	198.664,46	190.717,88	496.661,14	886.043,48
1186051902040	367.824,75	353.111,77	919.561,99	1.640.498,51
23030014327504	3.365.051,65	3.230.449,53	8.412.629,11	15.008.130,29
23030014327529	3.018.041,23	2.897.319,58	7.545.103,06	13.460.463,87
23030014340807	1.862.593,82	1.788.090,06	4.656.484,52	8.307.168,40
23030014340814	1.241.731,49	1.192.062,23	3.104.328,73	5.538.122,45
23030014634700	1.485.947,86	1.426.509,95	3.714.869,65	6.627.327,46
23030014354757	1.652.681,55	1.586.574,29	4.131.703,87	7.370.959,71
TOTALES	18.953.110,78	18.194.938,29	47.382.776,99	84.530.826,06

En consecuencia, el mayor valor a pagar por concepto de las declaraciones de importación presentadas en los meses de mayo y junio del año 2008, relacionadas con proveedores vinculados con esta o con su matriz, corresponde a la suma de **\$84.530.826,06**.

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. REVÓCASE la sentencia de 6 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas - Sala Descongestión". En su lugar,

SEGUNDO. ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 102412011000494 de 28 de julio de 2011 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales y la Resolución No. 1-00-223-10162 de 11 de noviembre de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho:

- a) **DECLÁRASE** la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por MANISOL S.A. en los meses de mayo y junio de 2008, que se relacionan a continuación:

PROVEEDOR	DECLARACIÓN DE IMPORTACION
DYNASTY FOOTWEAR LTD	23030014270808
TOP WINNER CANADA TRADING INC	23030014270815
CORITNA CHINA LIMITED	23030014270831
CORTINA CHINA LIMITED	23030014270847
CALZADO ATLAS S.A.	23030014284091
FTA FOOTWEAR (HK) LIMITED	23030014287319
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014292573
BISING FOOTWEAR CO LTD	14308030606344
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309200
VBC INTERNATIONAL LTD	23030014309192
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340751
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340774
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340781
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014340799
ORIENTAL ENTERPRISES LTD	23030014340821
XIAMEN JIASHENG FOREIGN TRADE CO LTD	09013021054140
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354718
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354732
LEA INTERNATIONAL ENTERPIRSES LIMITED	23030014354741

- b) **DECLÁRASE** que el mayor valor a pagar a cargo de MANISOL S.A. por concepto de las declaraciones de importación presentadas en los meses de mayo y junio del año 2008, corresponde a la suma de \$84.530.826,06, de

acuerdo con las liquidaciones insertas en la parte motiva de esta providencia.

Reconózcase personería para actuar a los doctores Nayarith Alarcón Correa y Augusto Fernando Rodríguez Rincón, en representación de las partes demandante y demandada, respectivamente. (Fls. 28 y 49)

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
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ