



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-00124-01 [23546]  
**Demandante:** ADIDAS COLOMBIA LTDA.  
**Demandado:** UAE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

**Temas:** Tributos aduaneros. Principio de congruencia de la sentencia. Caducidad de la acción administrativa sancionatoria. Valoración aduanera. Gastos de publicidad internacional y regalías

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada<sup>1</sup> contra la sentencia del 14 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió<sup>2</sup>:

*«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación de Revisión de Valor No. -03-241-201-640-0-0357 de 14 de abril de 2014, y de la Resolución 10052 del 6 de agosto de 2014, de conformidad con la parte considerativa del presente fallo.*

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE en firme las declaraciones de importación de la contribuyente presentadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2011.*

*TERCERO: No hay lugar a condena en costas [...].».*

**ANTECEDENTES**

La sociedad Adidas Colombia Ltda. durante el primer trimestre de 2011 (enero a marzo), introdujo al territorio aduanero nacional calzado y productos confeccionados para uso doméstico y deportivo, mediante 614 declaraciones de importación<sup>3</sup>. La mercancía se compró a la empresa Adidas Latín América vinculada a la sociedad Adidas AG.

<sup>1</sup> Fls. 547 a 557 c.p. 1.

<sup>2</sup> Fls. 521 a 537 c.p. 1.

<sup>3</sup> Las declaraciones de importación están relacionadas en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0357 del 14 de abril de 2014 (Hojas nros. 3 a 13). Fls. 103 a 112 c.p. 1.



El 20 de enero de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá formuló el Requerimiento Especial Aduanero nro. 1-03-238-419-435-5 0000153, en el que le propuso a Adidas Colombia Ltda.: (i) pagar la diferencia dejada de cancelar del arancel por \$463.659.000 y del IVA 562.293.000 para un total de tributos aduaneros de \$1.025.952.000 y (ii) pagar la sanción equivalente al 50% de la diferencia entre la base gravable declarada y el valor en aduana determinado, liquidada en cuantía de \$1.525.335.000. En total tributos más sanción \$2.551.287.000.

Lo anterior, porque el importador declaró una base gravable inferior al no ajustar el precio pagado o por pagar con la parte proporcional del canon y la tarifa de comercialización internacional pagados a Adidas AG en cada una de las declaraciones<sup>4</sup>. El requerimiento especial se notificó por correo certificado entregado el 21 de enero de 2014.

El 11 de febrero de 2014, la sociedad Adidas Colombia Ltda. respondió el requerimiento especial, oponiéndose a la propuesta de la Administración.

El 14 de abril de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0 0357 para las 614 declaraciones de importación, en los términos propuestos en el requerimiento especial<sup>5</sup>. El acto se notificó por correo certificado el 25 de abril de 2014<sup>6</sup>.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración<sup>7</sup>, decidido mediante la Resolución nro. 10052 del 6 de agosto de 2014, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión de valor<sup>8</sup>.

## DEMANDA

La sociedad Adidas Colombia Ltda., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

### «A. A TÍTULO DE NULIDAD.

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva declarar la **nulidad total** de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. -03-241-201-640-0-0357 expedida el 14 de abril de 2014 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, y de la Resolución 10052 del 6 de agosto de 2014 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica,*

<sup>4</sup> Fls. 490 a 517 c.a. 3.

<sup>5</sup> Fls. 101 a 171 c.p. 1.

<sup>6</sup> Acápite de presupuestos procesales de la Resolución nro. 10052 del 6 de agosto de 2014.

<sup>7</sup> Fls. 663 a 711 c.a. 4.

<sup>8</sup> Fls. 172 a 202 vto c.p. 1.

<sup>9</sup> Fls. 4 a 5 c.p. 1.



*pertenecientes ambas divisiones a la UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se determinó indebidamente un ajuste del valor en aduanas sobre las declaraciones de importación del primer trimestre del año 2011.*

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por adidas durante este proceso, solicito la nulidad parcial de los Actos Administrativos antes mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.*

#### **B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.**

*Solicito respetuosamente a su Despacho que se sirva ordenar la declaratoria de la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la Compañía durante el primer trimestre del año 2011 (**Anexo L**) entre el 24 de enero de 2011 y el 31 de marzo del mismo año, y se archive el proceso definitivamente, en razón a que la Compañía obró conforme con la normativa aduanera aplicable, motivo por el cual no debe suma alguna por concepto de aranceles, IVA, sanciones, e intereses en relación con las declaraciones de importación clasificadas en el **Anexo L**.*

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por adidas durante este proceso, solicito se determine el importe relacionado con las modificaciones consideradas por su honorable Despacho.*

#### **C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO**

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen de forma flagrante el ordenamiento jurídico, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados.*

*Las costas y agencias, se solicitan de conformidad con el contenido normativo incorporado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política
- Artículos 1602 y 1618 del Código Civil
- Artículos 164 a 167 y 176 del Código General del Proceso
- Artículos 3, 40 y 42 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 478 y 499 del Decreto 2685 de 1999
- Artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT (hoy OMC)
- Artículo 173 de la Resolución 4240 de 2000
- Artículos 18, 26 y 31 de la Resolución 846 de 2004

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>10</sup>:

#### **1. Sobre la inclusión de los costos de publicidad en el valor en aduanas**

##### **1.1. Nulidad por falsa motivación. Los conceptos de publicidad internacional y regalías no son asimilables y en el contrato de licencia están separados**

Señaló que la entidad demandada fundamentó las decisiones en un supuesto fáctico inexistente, como lo es, que las regalías y los gastos de publicidad internacional son iguales, análogos e inseparables, además, remuneran el mismo concepto, lo que no

<sup>10</sup> Fls. 14 a 94 c.p. 1.



es cierto, comoquiera que en el contrato de licencia se pactaron de forma independiente y autónoma.

Explicó que suscribió un contrato de licencia con la sociedad Adidas AG - matriz del grupo empresarial Adidas - en el que se regularon dos pagos diferentes, a saber: (i) la publicidad internacional con tarifa del 4% de las ventas netas (art. 5) y (ii) el canon por la explotación de los derechos de propiedad intelectual (regalías) con tarifa del 6% de las ventas netas (art. 8).

Aclaró que la diferencia entre los conceptos de regalías y de publicidad internacional radica en que, el primero se paga por el derecho de usar las marcas y el *Know How* dentro del territorio, mientras que, el segundo sufraga las expensas globales o internacionales de la publicidad, relacionadas con los contratos de patrocinio suscritos con atletas, equipos o federaciones deportivas, mantenimiento de páginas web y/o para participar de la organización en ruedas comerciales internacionales.

Precisó que el hecho de que las regalías y los gastos por publicidad se calculen sobre el valor de las ventas netas, no significa que sean conceptos inseparables o equiparables. Además, indicó que lo pagado por publicidad internacional no remuneró marcas, patentes o derechos de autor para que se considerara como una regalía y, por lo tanto, el valor en aduana no se puede ajustar con dicha erogación.

Manifestó que se aportó un estudio técnico elaborado por el doctrinante Daniel Zolezzi con el que se demuestra que no existe conexión entre las regalías y los pagos por la publicidad internacional y, por ende, estos últimos no deben formar parte del valor de la mercancía.

Dijo que los únicos conceptos que incrementan el valor en aduanas de los bienes importados son los relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor (citó la sentencia del 11 de julio de 2013, Exp. 19153, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

## **1.2. Nulidad por falsa motivación. La publicidad internacional no corresponde a un plan de mercadeo pagado como una regalía**

Adujo que la Administración erradamente consideró que la publicidad internacional es una de las variables que constituye un plan de mercadeo, el que a su vez se enmarca dentro de los conceptos remunerados por *Know How*, concluyendo así, que la publicidad corresponde a una regalía.

Indicó que para la entidad demandada, el plan de mercadeo «es un documento escrito en el que de una forma estructurada se definen los objetivos comerciales a conseguir en un período de tiempo determinado y se detallan las estrategias y acciones que se van a cometer para alcanzarlos en el plazo previsto»<sup>11</sup>, que además, incluye una estrategia de marketing que a su vez puede o no contener una de publicidad.

Puntualizó que las erogaciones por publicidad internacional pactadas en el contrato de licencia a favor de Adidas AG – matriz - buscan retribuir los gastos publicitarios incurridos a nivel mundial al patrocinar equipos deportivos, atletas reconocidos o

<sup>11</sup> Fl. 32 c.p. 1.



federaciones deportivas, pero no son una contraprestación por la elaboración de un documento ni por la dirección de un asunto de promoción y publicidad, que son las acciones que constituyen un plan de mercadeo.

Aclaró que la publicidad internacional tiene como elementos característicos el conocimiento o el dominio público, mientras que el *Know How*, está dotado de valor económico en razón a la información secreta empresarial que lo conforma, por lo tanto, no son conceptos equiparables.

### **1.3. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación e interpretación errónea de los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valor, y por falta de aplicación del artículo 31 de la Resolución 846 de 2004. Inclusión en el valor en aduanas de los gastos de publicidad**

Mencionó que el ajuste del valor en aduanas con los pagos por publicidad internacional realizados a Adidas AG – matriz-, desconoce los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valor, según los cuales, la citada erogación no hace parte de los rubros que taxativamente pueden adicionarse a la base gravable, los cuales son: (i) comisiones de venta, (ii) costos de embaces y embalajes, (iii) material suministrado por el importador al vendedor para la producción y venta de las mercancías importadas, (iv) trabajos de ingeniería, diseños, planos y croquis, (v) cánones y derechos de licencia, (vi) gastos de transporte, carga, descarga y manipulación, y (vii) costo del seguro.

Además, el literal d) del numeral 2 del artículo 31 de la Resolución 846 de 2004, expresamente dispone que el valor en aduanas no comprende, «*las actividades realizadas por el comprador en el Territorio Aduanero Comunitario para comercializar las mercancías importadas, publicidad, garantía, asistencia a ferias, etc. aunque se pueda estimar que beneficie al vendedor*».

Indicó que de conformidad con la nota interpretativa al artículo 1 párrafo 2 del Acuerdo de Valor, las actividades que emprenda por cuenta propia Adidas, como, por ejemplo, el pago de publicidad internacional, no son constitutivas de un pago indirecto al vendedor, y no se pueden añadir al valor en aduanas por no hacer parte de la lista taxativa de las erogaciones que se pueden ajustar.

Agregó que el Comité Técnico Aduanero en el comentario 16.1 concluyó que «*el costo de la campaña publicitaria no forma parte del valor en aduana ni tampoco conduce al rechazo del valor de transacción, ya que tal actividad es de las que están relacionadas con la comercialización de las mercaderías importadas [...]*»<sup>12</sup>.

### **1.4. Nulidad de los actos administrativos demandados por inaplicación de los artículos 6 y 95 (núm. 9) de la Constitución Política, 1602 y 1618 del Código Civil, 42 del CPACA y 742 del ET. Recaracterización sin fundamento de las obligaciones contractuales. Desconocimiento de los principios de obligatoriedad y relatividad de los contratos**

Señaló que en el contrato de licencia celebrado entre la demandante y Adidas AG – matriz- se definieron los conceptos de publicidad internacional y regalías, no obstante,

<sup>12</sup> Fl. 42 c.p. 1.



la DIAN pretermitió la voluntad de las partes pactada contractualmente, para cambiar la naturaleza de los pagos, lo que inclusive, configura extralimitación de funciones de la entidad.

**1.5. Nulidad de los actos administrativos demandados por inaplicación de los artículos 1 del Acuerdo de Valor, 164 a 167 del CGP, 3, 40 y 42 del CPACA y 173 de la Resolución 4240 de 2000. Las decisiones de la Administración sobre la publicidad internacional no se fundamentaron en un estudio de valor**

Explicó que el valor en aduana de las mercancías se puede determinar a partir de diferentes métodos que aplican en orden sucesivo, siendo el primero el de valor de transacción.

Señaló que para establecer si es procedente o no la aplicación del método de valor de transacción y si hay lugar al ajuste, la Autoridad Aduanera debe realizar un estudio técnico de valor, como etapa previa al inicio de la investigación que sucede con el requerimiento especial aduanero. Aclaró que esto no ocurrió en el presente caso, pues no hay prueba de que se haya adelantado el mencionado estudio, negación indefinida que le corresponde desvirtuar a la DIAN.

Mencionó que, si para la DIAN el contrato de licencia no podía ser leído en su integridad por la vinculación económica entre las partes, no era viable que aplicara prioritariamente el método de valor de transacción, sino otros métodos conforme el resultado del estudio de valor.

**2. Sobre la inclusión de las regalías en el valor en aduanas**

**2.1. Nulidad de los actos administrativos demandados por interpretación errada de los numerales 1 (literal c.), 3 y 4 del artículo 8 del Acuerdo de Valor y de los artículos 18 y 26 de la Resolución 846 de 2004, al determinar que las regalías tenían que adicionarse al precio pagado por la mercancía**

Anotó que el canon o el derecho de licencia (regalía) solo se adiciona al valor de transacción cuando: (i) está relacionado con la mercancía objeto de valoración, (ii) constituye una condición de la venta, (iii) se basa en datos objetivos y cuantificables y (iv) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

Precisó que en el caso particular no se cumplen las anteriores condiciones, por los siguientes motivos:

(i) Las regalías se pagan por todos los productos licenciados, lo que incluye los bienes importados en otros periodos y los manufacturados en Colombia. Además, retribuyen otros conceptos como: el uso de las marcas en el territorio nacional, el uso del *Know How* de Adidas en Colombia, la distribución exclusiva de calcetines en Colombia y no exclusiva en Venezuela, la celebración de contratos de mercadeo en eventos deportivos locales, y el derecho no exclusivo a manufacturar en Colombia los productos de Adidas. Por lo anterior, no existe relación entre el canon y la mercancía valorada.

(ii) Pese a existir vinculación empresarial entre las sociedades demandante, licenciante y vendedora, según el contrato de licencia, el no pago oportuno de las

6



regalías implica la causación de intereses, pero no la imposibilidad de adquirir o enajenar la mercancía importada. Agregó que, Adidas AG no puede imponer condiciones de venta, porque la que provee la mercancía es Adidas Latín América, cuyos representantes legales corroboraron que las ventas realizadas a la demandante no están sujetas a condición, pues el producto se enajena aun cuando no paguen las regalías a la sociedad matriz. De suerte que, el canon no constituye condición de venta.

(iii) La DIAN no desagregó el porcentaje que se paga de regalías respecto de la mercancía importada en el primer trimestre del 2011, en otros períodos y los productos manufacturados en el territorio colombiano. Además, no toda la mercancía fue objeto de reventa, pues algunas unidades se entregaron gratuitamente como patrocinio en diferentes eventos deportivos, y otra parte estuvo almacenada por 5 meses, según certificó el prestador del servicio de almacenaje (Kuehne + Nagel SAS). Por lo anterior, el ajuste no se basó en datos objetivos y cuantificables.

(iv) Comoquiera que los pagos por concepto de regalías no cumplen los requisitos para que proceda el ajuste de valor, la demandante no los incluyó en el precio realmente pagado o por pagar.

## **2.2. Nulidad de los actos administrativos demandados por falta de aplicación de los artículos 42 del CPACA y 8 del Acuerdo de Valor. La DIAN no analizó el cumplimiento del requisito de pago directo o indirecto de las regalías**

Sostuvo que la DIAN pretermitió el análisis del requisito de que las regalías constituyan un pago directo o indirecto. No obstante, aclaró que no hubo un pago directo porque las regalías se pagaron a Adidas AG, no a Adidas Latín América, y tampoco existió un pago indirecto, toda vez que: (i) los pagos a Adidas AG no le generan beneficios al vendedor, (ii) Adidas AG no traslada el pago de las regalías a su proveedor, ni estas se encuentran en la cadena de dividendos, (iii) el importador no pagó regalías a sus proveedores y (iv) la demandante no ha suscrito contrato de licencia con sus proveedores. Los anteriores hechos se demuestran con las declaraciones de cambio en las que se evidencia que el pago se hizo a Adidas AG y no a sus proveedores.

## **2.3. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida valoración probatoria**

Manifestó que la autoridad aduanera valoró indebidamente las pruebas, en especial el contrato de licencia, los formularios cambiarios, el certificado del revisor fiscal y las declaraciones de retención en la fuente, con las que se demostraban, entre otras cosas, la diferencia entre la publicidad internacional y las regalías, razón por la que los gastos de publicidad internacional no deben formar parte del valor en aduana y la inexistencia de una condición de venta para la demandante como obligación previa a la adquisición de la mercancía, lo que impide que las regalías formen parte del precio realmente pagado o por pagar.

## **3. Sobre la sanción impuesta por la Autoridad Aduanera**



### 3.1. Imprudencia de la sanción. Caducidad de la acción sancionadora

Explicó que la acción administrativa sancionatoria aduanera de la DIAN caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho constitutivo de infracción aduanera según el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999. En este caso las declaraciones de importación se presentaron entre el 24 de enero y el 31 de marzo de 2011 y, la liquidación oficial de revisión de valor se notificó el 25 de abril de 2014, cuando ya habían transcurrido los tres (3) años previstos en la norma.

Adujo que la jurisprudencia de esta Corporación<sup>13</sup> ha establecido que el término de tres (3) años que fija el artículo 478 *ibídem*, solo se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión, no con la del requerimiento especial.

### 3.2. Imprudencia de la sanción. Falta de lesividad derivada de la conducta

Indicó que la conducta desarrollada por la sociedad no constituyó una actuación antijurídica que afecte el recaudo nacional, por lo que según lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, no procede la sanción establecida en el artículo 499 del Decreto 2685 de 1999. Agregó que con la actuación administrativa se le vulneraron los principios constitucionales de buena fe y presunción de inocencia.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>14</sup>:

### 1. Sobre la inclusión de los costos de publicidad en el valor en aduanas

Precisó que en el artículo 5 del contrato de licencia se pactó que el licenciataria (Adidas Colombia Ltda.) pagaría al licenciante (Adidas AG) la tarifa de mercadeo internacional como remuneración por los beneficios de la comercialización de los productos licenciados, cuyo monto se calcula a partir de un porcentaje de las ventas netas.

Manifestó que la comercialización implica un plan de mercadeo, que a su vez lleva implícito una estrategia de marketing que comprende, entre otras variables, la promoción y publicidad.

Agregó que en la definición de *Know How* contenida en el contrato de licencia (art. 1, núm. 1.12) se estableció que los planes de mercadeo son un componente de dicho concepto, por lo tanto, no se pueden entender de forma aislada las regalías y la tarifa de mercadeo internacional, pues las primeras dan derecho a usar el *Know How* dentro del territorio con todos los elementos que comprende.

<sup>13</sup> Menciona la sentencia del 29 de septiembre de 2009, Exp. 2003-00442-01, C.P. Susana Buitrago Valencia.

<sup>14</sup> Fls. 381 a 414 c.p. 1.



Adujo que el ajuste del valor en aduanas, incluyendo además de las regalías la tarifa de mercadeo internacional, se realizó siguiendo las directrices del artículo 8.1c<sup>15</sup> del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en concordancia con el numeral 2 del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004.

Puntualizó que así las regalías y la tarifa de mercadeo internacional se registren contable y cambiariamente por separado y en numerales diferentes, estas últimas no se pueden excluir del procedimiento de ajuste de valor.

## 2. Sobre la inclusión de las regalías en el valor en aduanas

Expuso que según el artículo 8 del contrato de licencia, el licenciataria (Adidas Colombia Ltda.) tiene la obligación de pagarle al licenciante (Adidas AG) como remuneración por los derechos otorgados en el contrato (utilización de marcas y *Know How*, distribución exclusiva de bienes, licencias exclusivas y no exclusivas para promocionar, distribuir, comercializar, etc.), una regalía estándar equivalente al 6% de las ventas netas de los productos y productos licenciados.

Señaló que la inclusión del pago por regalías en el valor en aduanas se hizo de conformidad con el artículo 8.1c del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, previo análisis integral de las cláusulas del contrato de licencia. Además, se realizó sobre datos objetivos y cuantificables.

Anotó que el hecho de que las regalías no se generen hasta tanto los productos importados no sean revendidos, no significa que no estén relacionadas con la mercancía objeto de valoración y que no constituyan una condición para la venta, pues la falta de pago de los cánones tiene como consecuencia la terminación del contrato de licencia, luego, dicha erogación es condición para las futuras ventas.

Indicó que durante el procedimiento administrativo se analizaron las Opiniones Consultivas 4.10 a 4.13 del Comité Técnico de Valoración en Aduana en las que se estableció, entre otras cosas, que en la base gravable se incluye el valor de los cánones y derechos de licencia, porque existe la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz, quien posee los derechos de las mercancías importadas, además, si el comprador no paga el canon no tiene derecho a utilizar la marca.

Respecto de las regalías pactadas en el artículo 8 del contrato de licencia, adujo que tienen relación con la mercancía importada, pues para que se causen hay que redistribuir o revender los productos terminados que tengan la marca Adidas.

Aseguró que el contrato de licencia no establece expresamente que el pago de las regalías sea condición de la venta, pero al hacerse este de una sociedad vinculada (Adidas Latin América) a la licenciante (Adidas AG), se evidencia que el pago corresponde a un derecho de distribución o reventa de la mercancía de forma indirecta.

<sup>15</sup> «Artículo 8.

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

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



Destacó que Adidas AG es el propietario de los derechos de licencia del grupo Adidas y quien otorga las licencias a su nombre, lo que significa que el licenciante no es una persona independiente siendo exigida la regalía por un vinculado económico del proveedor, sin importar la logística internacional de distribución que se realice.

Sostuvo que el ajuste por regalías se realizó bajo criterios objetivos y cuantificables, pues se debe cancelar el 6% de las ventas netas, pagos demostrados con los giros hechos al exterior al licenciante.

Reiteró que en este caso se aplican las Opiniones Consultivas 4.10 y 4.11 del Comité Técnico de Valoración Aduanera, que señalan que las regalías constituyen una condición de venta cuando se pactan entre sociedades vinculadas, lo que ocurre en este caso, pues el contrato de licencia se celebró por un grupo económico y la falta de pago de las regalías impide el uso de la marca y la distribución de los productos por parte de la sociedad importadora.

Afirmó que existen pruebas en la operación logística que demuestran la vinculación entre el vendedor de las mercancías y la persona que exige al comprador que efectúe el pago de las regalías, pues mientras el proveedor del exterior factura la mercancía, el giro cambiario se hace a una empresa vinculada al Grupo Adidas, con lo que se demuestra además que las regalías constituyen una condición de venta.

### **3. Sobre la sanción impuesta en los actos demandados**

Mencionó que las declaraciones de importación adquieren firmeza después de transcurridos tres (3) años contados a partir de la presentación y aceptación o desde su corrección o modificación sin que la Administración haya notificado requerimiento especial aduanero (art. 131 del Decreto 2685 de 1999).

Precisó que, en el caso particular, las declaraciones de importación cuestionadas son las de enero, febrero y marzo de 2011, que no quedaron en firme comoquiera que el requerimiento especial aduanero se expidió el 20 de enero de 2014, es decir, antes de que venciera el plazo de tres (3) años.

Sostuvo que el término de caducidad de la acción administrativa sancionatoria en materia de aduanas es de tres (3) años, que se pueden contar de diferente forma, según las particularidades del caso: (i) a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción, (ii) cuando no se pueda establecer la fecha de ocurrencia del hecho se toma como tal la del momento en que la Administración tuvo conocimiento y (iii) cuando se trate de hechos sucesivos o permanentes, el plazo se cuenta desde el último (art. 478 del Decreto 2685 de 1999).

Manifestó que las sanciones por infracciones al régimen aduanero se pueden imponer en resolución independiente o en la liquidación oficial (art. 1 del Decreto 2685 de 1999).

Señaló que según la sentencia del Consejo de Estado del 29 de septiembre de 2009<sup>16</sup>, dentro del término de tres (3) años de caducidad se debe expedir y notificar la resolución que impone la sanción.

<sup>16</sup> Exp. 2003-00442-01, C.P. Susana Buitrago Valencia.



Agregó que, si bien en el requerimiento especial se anuncian las sanciones aduaneras, es con la liquidación oficial de revisión de valor que se ejerce la facultad sancionatoria y se interrumpe el término de caducidad, pues en este acto se modifica el valor declarado en aduanas y se impone la sanción.

Puntualizó que, en el caso particular, la acción administrativa sancionatoria versa sobre varias operaciones de comercio exterior reflejadas en distintas declaraciones de importación (presentadas entre enero y marzo de 2011), y que, si bien la infracción se consumó en un solo momento con la presentación de cada una de las declaraciones, la conducta fue repetitiva en el tiempo, motivo por el cual, el plazo de caducidad se cuenta desde el último hecho lesivo.

Por último, indicó que para imponer la sanción no se requería demostrar la afectación al recaudo nacional, pues la misma opera por virtud de la ley, y no aplica el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 invocado por la parte actora.

### **AUDIENCIA INICIAL**

El 13 de junio de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>17</sup>. En la diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en la sentencia apelada resolvió: (i) anular los actos administrativos demandados, (ii) a título de restablecimiento del derecho declarar la firmeza de las declaraciones de importaciones presentadas entre enero y marzo de 2011 y (iii) no condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>18</sup>:

Precisó que no se deben confundir los términos para modificar la declaración de importación con el del ejercicio de la acción sancionatoria, pese a que en ambos casos son tres (3) años y parten del mismo hecho, esto es, la presentación de la declaración. Agregó que en materia de fiscalización el plazo se interrumpe con la notificación del requerimiento especial aduanero, mientras que tratándose de la acción sancionatoria ocurre con la notificación de la liquidación oficial de revisión<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Fls. 443 a 451 c.p. 1.

<sup>18</sup> Fls. 521 a 537 c.p. 1.

<sup>19</sup> Citó la sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 17970, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se determinó que es en el momento de la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor que se enerva la caducidad de la acción administrativa sancionatoria y no con la notificación del requerimiento especial.



Sostuvo que en el caso particular operó la firmeza de las declaraciones de importación, porque el hecho constitutivo de la infracción aduanera se configuró con la presentación de las declaraciones de importación entre el 24 enero y el 31 de marzo de 2011, y la liquidación oficial de revisión de valor en la que se impuso la sanción se notificó el 25 de abril de 2014, es decir, por fuera del plazo de tres (3) años que prevé el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999.

Por último, no condenó en costas por no estar probadas en el expediente.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente<sup>20</sup>:

Sostuvo que es incongruente la parte considerativa y la resolutive de la sentencia, pues pese a que el *a quo* diferenció los conceptos de firmeza de las declaraciones y de caducidad de la facultad sancionatoria, resolvió declarar configurada la primera figura jurídica partiendo de los efectos del vencimiento de los términos de la segunda.

Agregó que el acto que interrumpe la firmeza de las declaraciones de importación es el requerimiento especial aduanero, y el que impide la configuración de la caducidad sancionatoria es la liquidación oficial de valor.

Explicó que la firmeza imposibilita la revisión de las declaraciones de importación, mientras que la caducidad de la acción administrativa sancionatoria tiene relación con la sanción impuesta.

Manifestó que, si en gracia de discusión se aceptará la tesis de la ocurrencia del fenómeno de la caducidad de la acción sancionatoria, lo procedente sería la declaratoria de nulidad parcial de los actos acusados, en lo que se refiere a la sanción, no a la determinación de los tributos aduaneros.

Precisó que las declaraciones de importación se presentaron entre enero y marzo de 2011, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial aduanero se extendió hasta marzo de 2014, y comoquiera que el acto previo se expidió el 20 de enero de 2014, se entiende que fue oportuno y no se produjo la firmeza de las declaraciones (art. 131 del Decreto 2685 de 1999).

Señaló que, para la contabilización del término de caducidad de la acción sancionatoria, debe tenerse en cuenta que en el caso particular no se trata de infracciones que se determinan de forma inmediata, por lo que no se puede considerar la fecha de presentación de la declaración de importación.

Por el contrario, para determinar si el valor declarado es correcto o no, se debe adelantar el estudio de valor en ejercicio del control posterior (art. 173 de la Resolución 4240 de 2000), momento en el que la Administración establece la procedencia del ajuste de la base gravable. Por lo tanto, es a partir de ese instante

<sup>20</sup> Fls. 547 a 557 c.p. 1.



que la entidad tiene conocimiento de la infracción aduanera, y desde allí se contabiliza el término de caducidad.

Expuso que el cargo de caducidad de la acción se concretó en la sanción, razón por la cual, el juez no podía hacerlo extensivo a la firmeza de las declaraciones y, por ende, decretar la nulidad total de los actos. Agregó que los argumentos de la contestación de la demanda sobre la no ocurrencia de la caducidad de la acción sancionatoria no se analizaron.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada**<sup>21</sup> insistió en lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La **parte demandante**<sup>22</sup> reiteró los argumentos de la demanda y destacó que de la interpretación literal del artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, el término de caducidad de la acción sancionatoria inicia desde la comisión del hecho y no como lo indica la Administración, desde que se agota la etapa investigativa.

Expuso que en este caso la caducidad de la facultad sancionatoria no se interrumpe con la expedición del requerimiento especial aduanero, tampoco con la del estudio de valor, sino con la notificación de la liquidación oficial.

El **Ministerio Público**<sup>23</sup> solicitó que se confirme la sentencia apelada y para el efecto indicó que se configuró la caducidad de la acción sancionatoria al presentarse la última declaración de importación el 31 de marzo de 2011 y al expedirse la liquidación oficial de revisión de valor el 14 de abril de 2014.

Precisó que con la expedición del requerimiento especial aduanero solo se suspendió el término de firmeza de las declaraciones para liquidar el valor de los tributos aduaneros, por lo que advirtió que el *a quo* tenía que examinar de fondo si procedía el ajuste de valor de las mercancías.

En relación con la publicidad internacional indicó que es una variable del *Know How* y, por ende, no se puede separar el pago de la tarifa internacional de comercialización del de las regalías. Sin embargo, concluyó que en el presente caso su pago no está demostrado como una condición de venta pues la DIAN argumenta el cumplimiento de este requisito por inferencias tales como la forma de pago o la facturación, aspectos que son propios de la transacción y que no revelan una condición de venta.

### CONSIDERACIONES

Decide la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0 0357 del 14 de abril de 2014, expedida por la División de

<sup>21</sup> Fls. 685 a 703 c.p. 2.

<sup>22</sup> Fls. 704 a 729 c.p. 2.

<sup>23</sup> Fls. 730 a 734 c.p. 2.



Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, en la que se modificaron 614 declaraciones de importación<sup>24</sup> presentadas por la demandante durante el primer trimestre de 2011 y se impuso sanción por declarar una base gravable inferior al valor en aduana<sup>25</sup>; y de la Resolución nro. 10052 del 6 de agosto de 2014, mediante la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, se debe determinar: (i) si se vulneró el principio de congruencia interna de la sentencia de primera instancia, (ii) si operó la caducidad de la facultad sancionatoria de la DIAN y (iii) si los costos de publicidad internacional y las regalías deben integrar el valor en aduanas de la mercancía importada por la demandante.

## 1. Principio de congruencia de la sentencia

El artículo 187 del CPACA señala que *«[l]a sentencia tiene que ser motivada. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, y citando los textos legales que se apliquen»*.

Por su parte, el artículo 281 del CGP dispone que *«[l]a sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley»*.

De las referidas normas proviene el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos significados: como armonía entre la parte motiva y resolutive del fallo (congruencia interna) y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y su contestación (congruencia externa).

Respecto de dicho principio, la Sala ha expuesto<sup>26</sup> que busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandante, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandado<sup>27</sup>.

Además, garantiza que el juez solo se pronunciará respecto de lo discutido y no fallará *ultra petita*, decisiones que van más allá de lo pedido, ni *extra petita*, al reconocer algo que no se solicitó, toda vez que la decisión se tomará de acuerdo con las pretensiones y excepciones probadas a lo largo del proceso.

<sup>24</sup> Las declaraciones de importación están relacionadas en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0357 de 14 de abril de 2014 (Hojas nros. 3 a 13). Fls. 103 a 112 c.p. 1.

<sup>25</sup> Numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

<sup>26</sup> Sentencia del 3 de marzo de 2022, Exp. 25773, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que se reiteran las sentencias del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 1º de agosto de 2019, Exp. 24074, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>27</sup> Sentencia del 3 de marzo de 2022, Exp. 25773, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que se reitera las sentencias del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 26 de julio de 2012, Exp. 2008-00228, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En el caso concreto, la entidad apelante sostiene que la parte considerativa y la resolutive de la sentencia de primera instancia son incongruentes, pues pese a que el *a quo* diferenció los conceptos de firmeza de las declaraciones y de caducidad de la facultad sancionatoria, resolvió declarar configurada la primera figura jurídica partiendo de los efectos del vencimiento de los términos de la segunda.

Agregó que la firmeza imposibilita la revisión de las declaraciones de importación, mientras que la caducidad de la acción administrativa sancionatoria se relaciona con la sanción impuesta, por lo tanto, tienen efectos diferentes.

Para resolver, se advierte que en la parte motiva de la providencia apelada el tribunal analizó el cargo de caducidad de la acción administrativa sancionadora y precisó «*que no puede confundirse el término que tiene la Administración Aduanera para modificar la declaración de importación presentada por los usuarios aduaneros, con el término que tiene la DIAN para ejercer la acción sancionatoria*»<sup>28</sup>.

Lo anterior, al considerar que la diferencia radica en el acto con el que se interrumpen los términos, pues «*mientras la caducidad de la facultad de revisión de la Administración Aduanera se suspende con la notificación del requerimiento especial, la facultad sancionatoria se interrumpe con la notificación del acto de liquidación oficial contentivo de la imposición de la sanción*» [Negrilla original]<sup>29</sup>.

Posteriormente, el *a quo* expresó<sup>30</sup>:

«[...] la Sala precisa que, contrario a lo señalado por la DIAN, el término de los tres (3) años de la acción sancionatoria se cuenta a partir de la comisión del hecho infractor, esto es en la fecha en que se presentaron las declaraciones de importación, y no de la fecha en que se profiere el requerimiento especial, toda vez que se reitera, este acto interrumpe la facultad de revisión, más no constituye el inicio de la facultad sancionatoria [...]

Ahora, y como quiera que en el sub examine, la sanción contemplada en el numeral 3º del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999 fue impuesta en el mismo acto a través del cual se liquidó oficialmente el valor en aduana de la mercancía importada por la demandante en el primer trimestre del año 2011 contenido en la Resolución No. 1-03-241-201-640-0-0357 de 14 de abril de 2014; acto que se **notificó el 25 de abril de 2014**, y habida cuenta de que las declaraciones privadas fueron presentadas entre el 24 de enero de 2011 y el 31 de marzo de 2011 de manera permanente, la Administración ostentaba su facultad sancionadora **hasta el 31 de marzo de 2014**, ello demuestra que dicha sanción fue impuesta fuera del término que tenía la Administración para tal efecto. En consecuencia, **prospera el cargo**» [Negrilla original y subraya de la Sala].

En ese contexto, el tribunal en la parte considerativa de la sentencia argumentó que el término de firmeza de las declaraciones de importación difiere de aquel que tiene la Administración para ejercer su facultad sancionatoria, pues cada uno se interrumpe en diferentes momentos. El primero con la notificación del requerimiento especial, mientras que el segundo, con la notificación de la liquidación oficial de revisión en la que se impone la sanción.

Sin embargo, al analizarse si se configuró la caducidad de la acción sancionatoria, el *a quo* consideró que «*la notificación de la Liquidación Oficial Valor fue extemporánea,*

<sup>28</sup> Fl. 532 c.p. 1.

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> Fl. 533 c.p. 1.



acarreado así la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la contribuyente, situación que conlleva la nulidad de los actos objeto de la litis en cuanto se encuentra probada la caducidad de la acción administrativa sancionatoria prevista en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999»<sup>31</sup>, de modo que, tuvo como presupuesto para la configuración de la firmeza, la actuación procesal que se refiere a la caducidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tribunal en la parte resolutive declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, dispuso la firmeza de las declaraciones de importación presentadas en el primer trimestre del año 2011, decisión que a juicio de la Sala no es congruente con las consideraciones expuestas en la parte motiva de la providencia, en la que se diferenciaron uno y otro fenómeno jurídico, y las consecuencias de su configuración.

Por lo tanto, le asiste razón a la DIAN en cuanto a que la parte motiva y la resolutive del fallo de primera instancia carecen de armonía (congruencia interna), comoquiera que la caducidad de la acción sancionatoria no implica la firmeza de las declaraciones de importación, pues se trata de figuras con objetos distintos, y de encontrarse probada la primera, como lo argumentó el *a quo*, lo procedente sería la nulidad parcial de los actos solo en lo que se refiere a la sanción, pero no la firmeza de las declaraciones que tienen incidencia en los tributos.

En conclusión, **prospera** el cargo de apelación analizado, sin embargo, como otros argumentos del recurso se refieren a la configuración de la caducidad de la acción sancionatoria, la Sala procede a verificar su procedencia. De encontrarse probada se ajustará en lo pertinente la parte resolutive de la sentencia de primera instancia.

## 2. Caducidad de la acción administrativa sancionatoria aduanera<sup>32</sup>

El procedimiento administrativo sancionatorio aduanero «se adelanta contra la persona responsable de la contravención aduanera y busca imponer una sanción por el incumplimiento de la obligación aduanera. Por su naturaleza, **esta clase de procedimientos tiene un término de caducidad**, pues obedece al ejercicio de la facultad sancionatoria de la administración»<sup>33</sup> [Negrilla original].

En relación con el término de caducidad de la facultad sancionatoria de la Administración en materia aduanera y la forma en que se contabiliza, el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 dispone que la acción «*caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera*» y «*cuando no fuere posible determinar la fecha de ocurrencia del hecho, se tomará como tal la fecha en que las autoridades aduaneras hubieren tenido conocimiento del mismo. Cuando se trate de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión*».

Las sanciones por incumplimiento de las obligaciones aduaneras pueden imponerse en la liquidación oficial, y así se desprende del artículo 1 del Decreto 2685 de 1999, que define dicho acto como aquel en el que «*la autoridad aduanera determina el valor a pagar e impone las sanciones a que hubiere lugar, cuando en el proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización se detecte que la liquidación de la Declaración no*

<sup>31</sup> Fl. 533 c.p. 1.

<sup>32</sup> Se reitera la sentencia del 27 de octubre de 2022, Exp. 25552, C.P. Milton Chaves García.

<sup>33</sup> Sentencia del 24 de octubre de 2019, Exp. 05001-23-31-000-2011-01603-01, C.P. Nubia Margoth Peña Garzón.



se ajusta a las exigencias legales aduaneras» [Resalta la Sala]. Lo anterior no descarta la posibilidad de que la sanción se imponga en resolución independiente.

Cabe resaltar que la Sección en sentencia del 22 de octubre de 2020<sup>34</sup>, se refirió al plazo de la Administración para ejercer la potestad administrativa sancionatoria dentro de un proceso de determinación oficial, concluyendo que debía «tenerse en cuenta el término de firmeza de las declaraciones de importación como límite temporal para la modificación del valor en aduanas de tales mercancías, y para la imposición de sanciones mediante una liquidación oficial».

Esa posición se rectificó en sentencia del 27 de octubre de 2022<sup>35</sup>, proferida dentro de un proceso judicial que se tramitó respecto de las mismas partes y frente a supuestos fácticos similares, en la que se consideró que:

*«En pronunciamientos anteriores, la Sala había sostenido que si la potestad administrativa sancionatoria de la DIAN se había ejercido dentro de un proceso de determinación oficial de valor de las mercancías importadas, que suponía la modificación de las declaraciones de importación mediante una liquidación oficial, el límite temporal para el ejercicio de esa potestad estaba dado por el término de firmeza de las declaraciones de importación modificadas»<sup>36</sup>.*

*Conforme esta posición, el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 establecía el término de caducidad de la potestad sancionatoria, el cual se equiparaba al término de firmeza de las declaraciones de importación en las cuales se incluía la sanción impuesta, de tal manera que no había lugar a computar el término de caducidad para el ejercicio de la potestad sancionatoria de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones de importación objeto de cuestionamiento por parte de la autoridad aduanera.*

*Con todo, encuentra la Sala que el término de caducidad para el ejercicio de la potestad sancionatoria no se encontraba condicionado por el citado artículo 478, en el supuesto de que la sanción fuese impuesta en el mismo acto que modifica los valores de las obligaciones aduanera a cargo del importador, con lo cual debe diferenciarse el acto sancionatorio en sentido estricto (y por lo tanto, el término legal para su ejercicio oportuno), del acto modificador de las obligaciones aduaneras.*

*Así lo había considerado esta Corporación en anteriores decisiones, en las que aclaró que la potestad sancionatoria en materia aduanera solo se ejerce con el acto que impone la sanción y no con el requerimiento especial que la propone, por lo que en el supuesto en que la sanción se imponga en una liquidación oficial, el término de caducidad solo se interrumpe con la notificación de esta última, y no con la expedición del requerimiento. Dijo la Sala en sentencia del 29 de septiembre de 2011<sup>37</sup>:*

*“El requerimiento, es un acto de trámite que no obliga al importador o declarante, y ante la negativa de aceptar las modificaciones y sanción propuestas por la entidad, se dicta Liquidación Oficial de Revisión de Valor, que representa la voluntad de la Administración que modifica las declaraciones de importación e impone las sanciones del caso.*

*Por tanto, si bien en el requerimiento especial se anuncian sanciones aduaneras, por ello, es que sólo con la expedición de la liquidación oficial de revisión de valor, que modifica el valor declarado en aduanas, y además, ordena una sanción, evento este último que permite afirmar que se ha ejercido la facultad sancionatoria, por cuanto se ha definido que la conducta del declarante o importador es contraria a derecho, siendo el momento de*

<sup>34</sup> Exp. 22059, C.P. Milton Chaves García.

<sup>35</sup> Exp. 25552, C.P. Milton Chaves García. Se retomó la postura de la sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 17970, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>36</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 22 de octubre de 2020, exp. 22059, M.P. Milton Chaves García.

<sup>37</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 17970, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Citas omitidas.



*notificación de dicho acto, que se enerva la caducidad de la acción administrativa sancionatoria, y no con la notificación del requerimiento especial que se insiste no fija o impone sanciones aduaneras.*

[...].».

A partir de lo expuesto, se adoptó la tesis consistente en que «el término de caducidad de tres años con que cuenta la administración para imponer sanciones en materia aduanera bajo el régimen dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 corre de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones aduaneras», y que «la potestad sancionatoria solo se entiende plenamente ejercida por la administración con el acto oficial que la impone, por lo que el término de caducidad para su imposición corre a partir del momento de la comisión del hecho, y se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, cuando se impone en ese acto».

Es preciso destacar que, en casos en los que la actuación administrativa se adelanta respecto de declaraciones de importación en las que se registró una base gravable inferior al valor en aduana, supuesto analizado en la sentencia que se reitera, que guarda similitud con la de este proceso, el término de caducidad de tres (3) años previsto en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, se contabiliza «a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera», que corresponde a la fecha en la que se concreta la irregularidad sancionable con la presentación de las declaraciones, y lo interrumpe la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor.

Lo anterior, para señalar que los argumentos de la DIAN en la contestación a la demanda, orientados a contabilizar el término de caducidad a partir del último hecho lesivo, carecen de sustento, porque si bien la presentación de las declaraciones fue repetitiva en el tiempo, no se trató de hechos de ejecución sucesiva o permanente, sino por el contrario, las declaraciones fueron discontinuas. Tampoco se contabiliza dicho plazo, como se propone en el recurso de apelación, a partir del momento en el que la Administración tuvo conocimiento del hecho, comoquiera que la infracción administrativa aduanera se concretó al presentarse cada declaración de importación.

En el presente caso está probado que las 614 declaraciones de importación<sup>38</sup> cuestionadas por la DIAN se presentaron entre el 24 de enero y el 31 de marzo de 2011, y que la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0 0357 del 14 de abril de 2014, se notificó por correo certificado el 25 de abril de 2014<sup>39</sup>, es decir, después del vencimiento de los tres (3) años señalados en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, tal como lo advirtió el tribunal.

Entonces, como para la fecha en la que la Administración ejerció la acción sancionatoria esta ya había caducado, carece de soporte jurídico la sanción por declarar una base gravable inferior impuesta en la liquidación oficial demandada respecto de las declaraciones de importación presentadas por Adidas Colombia Ltda. entre el 24 de enero y el 31 de marzo de 2011.

Comoquiera que **no prosperó** el cargo de apelación formulado por la DIAN y, teniendo en cuenta lo analizado en esta providencia sobre la falta de congruencia de

<sup>38</sup> Las declaraciones de importación están relacionadas en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0 0357 de 14 de abril de 2014 (Hojas nros. 3 a 13). Fls. 103 a 112 c.p. 1.

<sup>39</sup> Acápite de presupuestos procesales de la Resolución nro. 10052 del 6 de agosto de 2014.



la sentencia de primera instancia, lo procedente en este caso es declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados en lo relacionado con la sanción impuesta, por lo que a título de restablecimiento del derecho se dispondrá que la sociedad actora no está obligada a pagar suma alguna por dicho concepto.

Teniendo en cuenta que el *a quo* no se pronunció respecto de los demás cargos de nulidad propuestos en la demanda, la Sala procederá a su análisis.

### 3. Ajuste al valor de la mercancía en aduana. Artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC

La Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina<sup>40</sup>, vigente desde el 1º de enero de 2004, establece que los países miembros realizarán la valoración de aduanas conforme con los artículos 1 a 7 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994<sup>41</sup> (también denominado Acuerdo sobre Valoración<sup>42</sup> de la OMC<sup>43</sup>), suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno mediante la Ley 170 de 1994<sup>44</sup>.

El método base para establecer el valor de la mercancía en aduana es el de **valor de transacción**, que prevalecerá siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 1 y 8 del Acuerdo, en concordancia con los artículos 247 del Decreto 2685 de 1999 y 174 de la Resolución 4240 de 2000.

Con el fin de determinar el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía, eje del método de transacción, el artículo 8 del Acuerdo enlista los rubros a cargo del comprador que deben añadirse al valor de transacción. Ese valor se ajusta únicamente con los conceptos establecidos en el mencionado artículo.

Asimismo, el artículo 18 de la Resolución Andina 846 de 2004, que reglamentó la Decisión 571 de la CAN, señala los conceptos que se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías.

De esta manera, el artículo 8 del Acuerdo en concordancia con el numeral primero del artículo 18 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, enlista los conceptos, que basados en datos objetivos y cuantificables, deben añadirse al valor de transacción.

Esa norma dispone:

<sup>40</sup> Aplicable de manera directa en el ordenamiento jurídico por la suscripción de Colombia del Acuerdo Subregional Andino el 26 de mayo de 1969, por lo que el concepto de supranacionalidad da a esta normatividad efectos directos y prevalentes. Al respecto ver las sentencias C-137 de 1996 y C-231 de 1997, proferidas por la Corte Constitucional.

<sup>41</sup> En el ordenamiento de la Comunidad Andina, a través de las Decisiones 378 y 379, aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII de la OMC, decisiones que a su vez fueron sustituidas por la Decisión 571 de 11 y 12 de diciembre de 2003, que adoptó, para efectos de la valoración de la mercancía en aduana, los métodos establecidos en el Acuerdo del GATT (art. 1).

<sup>42</sup> En adelante, el Acuerdo.

<sup>43</sup> El artículo 1 de la Decisión 571 dispone: «*Base legal. Para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del «Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC anexo a esta Decisión, por la presente Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General.*».

El artículo 2 de la citada Decisión señala: «*Valor en Aduana. 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.*».

<sup>44</sup> El documento del tratado internacional puede ser consultado en la página de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el siguiente link: [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/20-val\\_01\\_s.htm#articleXV\\_1a](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm#articleXV_1a).



«Artículo 8

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

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

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;

iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

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

i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis, realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

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

d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor».

Por su parte, el numeral segundo del artículo 8 del Acuerdo establece los conceptos que a criterio de cada País Miembro se pueden añadir al valor de la mercancía: (i) los gastos de transporte hasta el puerto o lugar de importación, (ii) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías y (iii) el costo del seguro.

El artículo 18 de la Resolución 846 de 2004, establece:

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

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

a) Los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén ya contenidos en el precio realmente pagado o por pagar por tales mercancías:

i. las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;



- ii. el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
- iii. los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;
- b) El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:
  - i. los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
  - ii. las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
  - iii. los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
  - iv. ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del Territorio Aduanero Comunitario y necesarios para la producción de las mercancías importadas;
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;
- d) El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor;
- e) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- f) Los gastos de carga, estiba, desestiba, descarga, manipulación y demás gastos ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación, excepto los gastos de descarga y manipulación en el lugar de importación, siempre que se distingan de los gastos totales de transporte; y
- g) El costo del seguro

**2. Para la determinación del valor en aduana, no se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar, con ningún elemento diferente de los relacionados en el numeral 1 anterior» [Destaca la Sala].**

En este orden de ideas, los **únicos** conceptos o rubros que deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar -valor de transacción- de las mercancías importadas, son los clasificados en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, tal como lo corrobora el numeral segundo del artículo 18 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN que establece que para determinar el valor en aduana de la mercancía «no se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar, con ningún elemento diferente de los relacionados en el numeral 1 anterior»<sup>45</sup>, es decir, los referidos en el citado artículo 8.

En el caso bajo estudio, la Sala encuentra que no se discute el método de valoración de las mercancías, pues tanto la demandante como la DIAN coinciden en que el método aplicable es el de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía<sup>46</sup>.

Sin embargo, el ajuste al valor de la mercancía se realiza sobre dos conceptos: (i) los pagos por la Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional (IMF o TCI) y (ii) las regalías canceladas por la sociedad Adidas Colombia Ltda., a su vinculada Adidas AG, razón por la que se abordará el estudio de cada uno de los conceptos, con el objeto de determinar si deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas en el primer trimestre del año 2011.

<sup>45</sup> Que reglamenta el artículo 8 del Acuerdo de valoración de la OMC.

<sup>46</sup> Regulado en el artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC.



### 3.1. Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional (IMF o TCI)

La demandante aduce que los actos administrativos son nulos porque la tarifa de mercado o comercialización internacional no debe formar parte del valor de la mercancía en tanto que: (i) no son regalías al no formar parte del *Know How* y (ii) no se encuentran establecidos en el artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC como aquellos que se adicionan al valor de la mercancía.

Por su parte, la DIAN indica que los gastos de publicidad forman parte de un plan de mercadeo, concepto que de acuerdo con el contrato de licencia conforma el *Know How*, lo que implica que el pago de la TCI no se pueda separar de las regalías.

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

La sociedad Adidas Colombia Ltda., durante el primer trimestre del año 2011 presentó 614 declaraciones de importación, por medio de las cuales introdujo al territorio aduanero calzado y productos confeccionados para uso doméstico y deportivo<sup>47</sup>.

Las operaciones de comercio exterior fueron realizadas en su mayoría con proveedores vinculados Adidas Latin America S.A., y Adidas International Trading B.V.<sup>48</sup>.

El 1º de enero de 2009, la sociedad demandante suscribió el contrato de licencia con su vinculada Adidas AG<sup>49</sup>. En el literal a) del numeral 1.1. del artículo 2 se determinó el objeto del contrato y se indicaron los derechos concedidos a la sociedad demandante, así:

*«a) El derecho de licencia no exclusiva para usar el **Know How para manufacturar** los PRODUCTOS LICENCIADOS en el TERRITORIO y b) la **licencia exclusiva para promocionar, distribuir, comercializar** y vender los PRODUCTOS LICENCIADOS en todo el TERRITORIO y la licencia no exclusiva para promocionar, distribuir, comercializar, y vender calcetines en Venezuela bajo o por referencia a las MARCAS»<sup>50</sup> [Destaca la Sala].*

De esta manera, la Sala encuentra que el contrato de licencia no solo tiene por objeto conceder a la demandante la licencia para usar el *Know How* en la manufactura de los productos licenciados, sino que, además, otorga el derecho para promocionar, distribuir, vender, es decir, comercializar los productos en todo el territorio.

En armonía con lo dispuesto en el mencionado literal a) del numeral 1.1. del artículo 2 del contrato de licencia, se pactaron los artículos 5 que regula la Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional (IMF TCI) y 8 que establece el pago de las regalías.

El artículo 5 del contrato fija la tarifa de mercado o comercialización internacional (IMF o TCI), de la siguiente manera:

#### «TARIFA DE MERCADO INTERNACIONAL

<sup>47</sup> Estas declaraciones se encuentran identificadas y descritas en el Requerimiento Especial Aduanero. Fls. 504 vto. a 509 vto. c.a. 3.

<sup>48</sup> De acuerdo con la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2011, la vinculación con estas sociedades se configura conforme a lo establecido en el inciso 2 del artículo 450 del ET. Fls. 169 a 170 c.a. 1.

<sup>49</sup> Compañía dedicada a la comercialización, distribución y exportación de productos Adidas y cuya vinculación con la demandante se configura en virtud de lo establecido en el inciso 1 del artículo 450 del ET. Fl. 170 c.a. 1.

<sup>50</sup> Fls. 99 a 100 c.a. 1.



5.1. EL LICENCIATARIO le pagará al LICENCIANTE como remuneración **por los beneficios de la comercialización obtenidos bajo este CONTRATO, una tarifa de comercialización internacional ("TCI") igual al cuatro por ciento (4%)** de las VENTAS NETAS de los PRODUCTOS y PRODUCTOS LICENCIADOS.

5.2 las siguientes actividades por parte del LICENCIANTE están cubiertas por la TCI:

a. Firma y manejo de los contratos con los atletas, equipos y federaciones deportivas que tengan significancia **regional o global** y cuya reputación puede ser explotada ventajosamente en el TERRITORIO en la promoción, venta y distribución local y el suministro de materiales (por ejemplo, apariciones/eventos) destacando los atletas, equipos y federaciones en la promoción y venta de los PRODUCTOS;

b. Firma y manejo de los contratos para el patrocinio de eventos (incluyendo sin limitación los juegos olímpicos, la copa mundial de fútbol, el campeonato europeo y otros regionales, la liga de campeones de fútbol u otros activo de comercialización que el LICENCIANTE considere de valor similar) cuya reputación pueda ser explotada ventajosamente en el TERRITORIO, y, suministrar materiales y oportunidades (por ejemplo, adidas – patrocinador oficial/ socio de ...) destacando los eventos en promoción y venta de los PRODUCTOS;

c. Creación de conceptos y slogans para las **campañas de publicidad globales y regionales** y suministro de materiales asociados y demás soporte para la publicidad de los PRODUCTOS en el TERRITORIO;

d. Creación y mantenimiento de un portal en internet de adidas al cual se puede acceder en el TERRITORIO y que soporte y fortalezca la capacidad del LICENCIATARIO para la promoción y venta de los PRODUCTOS en el TERRITORIO;

e. Beneficiarse de la organización del LICENCIANTE y/o la participación **en ferias comerciales internacionales y reuniones de mercadeo**»<sup>51</sup> [Resalta la Sala].

De acuerdo con lo anterior, la sociedad demandante paga la TMI o TCI a su vinculada Adidas AG **únicamente** por los beneficios en la **comercialización** de los productos que recibe el comprador en el territorio nacional por las actividades de **publicidad internacional o regional** que son efectuadas por la licenciante y entre las que se encuentra el patrocinio de reconocidos deportistas y equipos deportivos internacionales, así como la asistencia a eventos como Juegos Olímpicos, Liga de Campeones, campañas de publicidad globales y la creación de la página web que permite el acceso en el territorio.

Destaca la Sala que en el contrato se regula y se diferencia de forma expresa entre la TMI o TCI y las regalías o cánones pagados por la explotación de propiedad intelectual. Nótese que la primera se establece en el artículo 5 en tanto que las segundas en el artículo 8. También el numeral 9.1 del artículo 9 denominado REPORTES Y PAGOS, las diferencia cuando dispone: «9.1. **Todas las regalías y pagos de la TCI** debidos al LICENCIANTE bajo este CONTRATO serán pagados en Euros (EUR) en una cuenta bancaria en Alemania indicada por el LICENCIANTE, cuarenta y cinco (45) días después del final de cada CUARTA PARTE DEL CONTRATO y serán calculados de acuerdo con la tasa de cambio oficial en vigor el día del pago»<sup>52</sup>.

Esta diferencia de la TMI o TCI y del pago de las regalías se evidencia con el manejo que la sociedad le da a esos dos rubros, lo que se corrobora con el certificado

<sup>51</sup> Fls. 111 a 113 c.a. 1.

<sup>52</sup> Fl. 124 c.a. 1.



presentado por el revisor fiscal de la sociedad demandante en la instancia administrativa, del que la DIAN tomó las cifras para ajustar el valor de la mercancía<sup>53</sup>.

En esa prueba consta lo siguiente<sup>54</sup>:

*«De acuerdo con el balance de prueba del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2011, los ingresos operacionales de la Compañía correspondientes a ese mismo periodo, ascendieron a \$31.371.638.579, sobre los cuales se genera un pago de porcentaje de IMF a favor de Adidas International Marketing B.V., y fue objeto de las siguientes retenciones:*

	<b>COP \$</b>
<i>Ingresos operacionales corporativos base del pago</i>	31.371.638.579
<i>Porcentaje IMF 4%</i>	1.254.865.543
<b>Menos deducciones fiscales</b>	
<i>Retención en la fuente IMF</i>	
<i>Total Porcentaje IMF por pagar</i>	1.254.865.543»

También, se corrobora que la sociedad demandante manejó de forma separada el pago de las regalías al de la tarifa de comercialización internacional con los documentos enviados por la sociedad demandante a su matriz Adidas AG y con copia a su vinculada Adidas International Marketing B.V., denominado «*Royalty Statement (declaración de regalías)*», en virtud de los cuales se establece que en el primer periodo del año 2011 se pagó por concepto de regalías la suma de \$1.681.519.828, de lo que se demuestra que el pago de la IMF era independiente al de las regalías<sup>55</sup>.

Inclusive en la liquidación oficial de revisión de valor la DIAN reconoce que la TMI o TCI y las regalías son registradas por la demandante de forma separada cuando aduce: «*Por lo anterior, no es posible aceptar la pretensión de la Representante Legal de la sociedad Adidas Colombia Ltda., de excluir el concepto IMF dentro del ajuste por regalías, independientemente de que contablemente se registre en cuentas diferentes y de que cambiariamente se declaren los giros por numerales diferentes [...]»<sup>56</sup>.*

De acuerdo con lo anterior, está probado que la voluntad contractual de las partes era establecer una tarifa por los gastos de mercado o de comercialización que se circunscribe de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 a los gastos publicitarios internacionales.

Ahora bien, la DIAN considera que la publicidad forma parte de un plan de mercadeo y este a su vez del *Know How* y, por ende, se debe considerar como una regalía. La anterior posición la fundamenta en la definición que sobre *Know How* hace el artículo primero del contrato de licencia, en los siguientes términos:

#### «ARTÍCULO 1

[...]

<sup>53</sup> En la liquidación Oficial de Valor se indica: b) se basan en datos objetivos y cuantificables. «*Obran en el expediente, documentos en donde la empresa ADIDAS COLOMBIA LTDA. a través de la sociedad KPMG LTDA, relaciona los cálculos de las regalías canceladas (folios 456 a 465), los cuales se soportan con las declaraciones de cambio respectivas. Sin perjuicio de las confrontaciones pertinentes, a través, de diferentes medios de prueba, que demuestren que el valor reportado por la empresa es completo y exacto, el hecho de poderse comprobar a través de documentos y cifras a las que pueden aplicarse cálculos aritméticos, queda demostrado que los cánones y derechos de licencia pagados por la sociedad ADIDAS COLOMBIA LTDA., por la utilización de marcas, tecnología, KNOW HOW, venta y distribución de mercancías y otro concepto, pueden distinguirse con datos objetivos y cuantificables».* Fl. 135 c.p. 1.

<sup>54</sup> Fl. 463 c.a. 3.

<sup>55</sup> Fls. 156 c.a. 1.

<sup>56</sup> Fl. 126 c.p. 1.



1.12. "KNOW HOW" significa todas las invenciones, conocimiento técnico, métodos, secretos de manufactura, diseños, especificaciones, dibujos, **planes de mercadeo**, manuales y similares, poseídos por, de propiedad de, o adquiridos durante el término de este CONTRATO, el LICENCIANTE u otro miembro del GRUPO adidas y los cuales el LICENCIANTE considere razonablemente necesarios **para la manufactura y distribución de los PRODUCTOS Y PRODUCTOS LICENCIADOS** y que incluirá, sin limitación las **PATENTES**»<sup>57</sup> [Se destaca].

De lo anterior, se advierte que en la definición del *Know How* no se incluye la comercialización o publicidad internacional o regional, y que el plan de mercadeo al que se hace referencia va dirigido a la manufactura y distribución de productos más no a su comercialización.

La DIAN expone que se entiende por plan de mercadeo o marketing el «*documento escrito en el que de una forma estructurada se definen los objetivos comerciales a conseguir en un periodo de tiempo determinado y se detallan las estrategias y acciones que se van a acometer para alcanzarlos en el plazo previsto*»<sup>58</sup>.

Sobre el particular, y partiendo de la anterior definición, que fue la tenida en cuenta por la Administración para expedir los actos demandados, la Sala no advierte que en el contrato de licencia se haga referencia a algún documento [plan de mercadeo] que defina los objetivos comerciales y detalle las estrategias que se van ejecutar en un plazo determinado, que conduzcan de forma estratégica a un objetivo comercial. Tampoco obra en el expediente documento con el que se pruebe que la publicidad internacional forma parte del plan de mercadeo del que trata al numeral 1.2 del artículo 1 del contrato de licencia.

Además, de acuerdo con el literal b) del numeral 8.2 del artículo 8 del citado contrato, los derechos cubiertos por las regalías se refieren a usar el *Know How* dentro del territorio<sup>59</sup>, por lo que, si en gracia de discusión se aceptara el argumento, conforme con el cual, los gastos de publicidad forman parte del plan de mercadeo, esto sería en relación con los planes nacionales y no con los de mercadeo internacional, que son ejecutados por la sociedad Adidas AG compañía dedicada a la comercialización de productos adidas.

Lo anterior se refuerza con lo previsto en el literal d) del mencionado numeral 8.2 del artículo 8 del citado contrato, que le otorga el derecho a Adidas Ltda. «*a celebrar contratos de mercadeo en eventos deportivos dentro del TERRITORIO, sujeto a los términos del Artículo 4.8;*»<sup>60</sup>, lo que implica que las regalías que paga la demandante cubren los planes de mercadeo **nacionales** más no los internacionales, porque para participar en estas últimas, se pactó la tarifa de mercado internacional.

Por otra parte, el contrato de licencia en el artículo 4 si bien incluye la cláusula denomina MERCADEO, esta se refiere a las pautas o directrices que debe contener el plan de mercado dentro del territorio nacional, que el licenciataria debe presentar y asumir<sup>61</sup>. De forma textual se pactó lo siguiente: «4.4. El LICENCIATARIO llevará a

<sup>57</sup> Fl. 97 c.a. 1.

<sup>58</sup> Definición tomada de Wikipedia. Cfr. la página 24 de la liquidación oficial de revisión de valor. Fl. 123 vto. c.p. 1.

<sup>59</sup> Fl. 122 c.a. 1.

<sup>60</sup> Fl. 123 c.a. 1.

<sup>61</sup> «4.4. El LICENCIATARIO llevará a cabo las actividades razonablemente requeridas por el LICENCIANTE en el campo de la publicidad, promoción y mercadeo en eventos deportivos, relaciones públicas, investigación de mercadeo, actividades en los puntos de venta y entrenamiento en ventas. Para este fin, el LICENCIATARIO será notificado y acuerda gastar una cantidad anual a ser determinada sobre una base del GRUPO adidas, con base en las VENTAS NETAS de PRODUCTOS Y



*cabo las actividades razonablemente requeridas por el LICENCIANTE en el campo de la publicidad, promoción y mercadeo en eventos deportivos, relaciones públicas, investigación de mercadeo, actividades en los puntos de venta y entrenamiento en ventas. Para este fin, el LICENCIATARIO será notificado y acuerda gastar una cantidad anual a ser determinada sobre una base del GRUPO adidas, con base en las VENTAS NETAS de PRODUCTOS Y PRODUCTOS LICENCIADOS (de ahora en adelante denominado “Presupuesto de Mercadeo”). El LICENCIATARIO cumplirá con las directrices e instrucciones del LICENCIANTE para el uso del presupuesto de mercadeo y el nombramiento de una agencia de publicidad en el TERRITORIO»<sup>62</sup>.*

Además, téngase en cuenta que en el numeral 4.8 del citado contrato, dispone que Adidas Ltda. «*tendrá el derecho no exclusivo para celebrar contratos por los patrocinios o endosos de la marca adidas o cualquiera de los productos adidas, con atletas, jugadores, equipos, clubes, eventos, federaciones u otras personas o grupo de personas, comités u organizaciones similares (los “CONTRATOS PROMOCIONALES”) dentro del TERRITORIO»<sup>63</sup> [Se destaca].*

Por lo anterior, está probado que la TCI no se incluye dentro del plan de mercadeo del territorio y, por ende, no puede formar parte del *Know How*, lo que implica que su pago no puede ser considerado como una regalía o canon por explotación de derechos de propiedad intelectual, puesto que, de acuerdo con el contrato es una forma de cooperar con los gastos de comercialización o publicidad internacional en que incurre el Grupo Adidas.

Así las cosas, le asiste razón a la parte demandante en cuanto a que la DIAN, al interpretar el contrato de licencia le dio un alcance diferente a lo pactado por las partes, puesto que, como quedó expuesto, de su análisis se extrae que la voluntad de estas fue establecer una tarifa por la comercialización internacional (publicidad internacional) y otra por la explotación de la propiedad industrial (regalías).

Se precisa que no toda contraprestación o pago que realice el comprador al vendedor o vinculado a este, debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar, pues como ya se indicó, solo los rubros que describe el artículo 8 del Acuerdo de Valor de OMC, en concordancia, con el numeral 1 del artículo 18 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, son los que deben formar o integrar el valor de la mercancía en aduana.

En relación con los gastos de comercialización la Nota Interpretativa al artículo 1 contenido en el Anexo I del Acuerdo de Valor de la OMC<sup>64</sup>, determina que «*si el comprador emprende por cuenta propia, incluso mediante acuerdo con el vendedor, actividades relacionadas con la comercialización de las mercancías importadas, el valor de esas actividades no forma parte del valor en aduana y el hecho de que se realicen no conducirá a descartar el valor de transacción»*

---

*PRODUCTOS LICENCIADOS (de ahora en adelante denominado “Presupuesto de Mercadeo”). El LICENCIATARIO cumplirá con las directrices e instrucciones del LICENCIANTE para el uso del presupuesto de mercadeo y el nombramiento de una agencia de publicidad en el TERRITORIO».*

<sup>62</sup> Fl. 109 c.a. 1.

<sup>63</sup> Fl. 111 c.a. 1.

<sup>64</sup> Aplicable en este caso, tal como lo dispone el artículo 14 del Acuerdo de Valor de la OMC, en concordancia con el artículo 22 de la Decisión 571 de la CAN. Esa norma dispone: «*Artículo 14. Las notas que figuran en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo».*



Por su parte, el numeral 7 del artículo 8 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN, adoptó lo indicado en la referida Nota interpretativa al establecer:

*«Artículo 8. Precio realmente pagado o por pagar.*

[...]

*7. Las actividades que emprenda el comprador por su propia cuenta, que no son impuestas por el vendedor, diferentes de aquellas para las que está previsto un ajuste por el artículo 18 de este Reglamento, **no se considerarán como un pago indirecto al vendedor**, aunque beneficien a éste, en consecuencia, los gastos causados por su realización, no formarán parte del valor en aduana.*

*Tales actividades pueden referirse a la **comercialización de las mercancías importadas, realizadas incluso mediante un acuerdo con el vendedor**, a las comisiones de compra, a las pruebas o análisis, o a los gastos ocasionados por la obtención de una carta de crédito, realizados por el comprador» [Se destaca].*

En este orden de ideas, de aceptarse el argumento, según el cual, los gastos de publicidad internacional en que incurre el comprador para promocionar y comercializar los productos forman parte del valor en aduana de la mercancía, ello implicaría la adición de un rubro o concepto que no está definido en las normas de valoración aduanera, lo que conduce al desconocimiento de lo previsto en el numeral 4 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC<sup>65</sup>, en la citada nota interpretativa (gastos de comercialización) y en el numeral 2 del artículo 18 de la Resolución CAN 846 de 2004, conforme con los cuales, solo podrá incrementarse al valor realmente pagado o por pagar los conceptos enlistados de forma taxativa en dichas normas.

Se advierte que a igual conclusión llegó la Sala en la sentencia del 27 de octubre de 2022<sup>66</sup>, en la que se analizó un caso similar entre las mismas partes y en el que también se discutía la adición a la base gravable aduanera de los costos por publicidad internacional. En esa oportunidad se consideró:

*«La remuneración por concepto de publicidad no se encuentra incluida en el artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC como un rubro susceptible de añadirse al valor en aduana, por lo que las erogaciones que tienen por objeto cubrir tales gastos no podrían añadirse al valor en aduana. El hecho de que la tarifa de comercialización internacional se liquide con base en un porcentaje de las ventas efectuadas por la demandante no supone una reversión en sí misma, pues el contrato de licencia acude a esa fórmula para efectos de calcular su valor, mas no como una participación en las ventas de las mercancías importadas efectuadas por la demandante.*

*En este orden de ideas, añadir el valor en aduanas de las sumas reconocidas a favor de la licenciante por concepto de tarifa de comercialización internacional implicaría la adición de un concepto extraño a aquellos expresamente autorizados para tenerse en cuenta a efectos de estimar el valor en aduanas según lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y en el numeral 2 del artículo 18 de la Resolución CAN 846 de 2004, conforme con los cuales solo podrá incrementarse al valor realmente pagado o por pagar los conceptos enlistados de forma taxativa en dichas normas.*

*En consecuencia, los pagos realizados por la sociedad demandante por el concepto de tarifa de mercado o comercialización internacional no forman parte del valor realmente pagado o por*

<sup>65</sup> Acuerdo de Valor de la OMC. Artículo 8 1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...) 4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

<sup>66</sup> Exp. 25552, C.P. Milton Chaves García.



*pagar de las mercancías importadas, por lo que el rubro adicionado por la administración en los actos demandados por dicho concepto carece de sustento jurídico».*

En consecuencia, los pagos realizados por la sociedad demandante por el concepto de tarifa de mercado o comercialización internacional no forman parte del valor realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, por lo que el rubro adicionado por la Administración en los actos demandados, por dicho concepto, resulta ilegal.

### **3.2. Ajuste del valor en aduana de la mercancía por concepto de cánones o derechos de licencia. Regalías**

Entre los conceptos o rubros que conforme con el numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración se pueden añadir al precio realmente pagado o por pagar, se encuentran los «*cánones y derechos de licencia*» relacionados con las mercancías objeto de valoración.

El artículo 26 de la Resolución Andina 846 de 2004, define como canon y derecho de licencia lo siguiente:

*«Artículo 26. Cánones y derechos de licencia.*

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

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

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

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

*[...]».*

De acuerdo con lo anterior, se conoce como canon o derecho de licencia 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.

En el numeral 2 del referido artículo 26<sup>67</sup>, en concordancia con el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor, se establecen como requisitos para

<sup>67</sup> «Artículo 26. Cánones y derechos de licencia. [...]»

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

*a) está relacionado con la mercancía que se valora.*

*b) constituye una condición de venta de dicha mercancía.*

*c) se basa en datos objetivos y cuantificables.*

*d) no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.*

*Cuando el 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 [...]».*



que el canon o regalía forme parte del valor de la mercancía que: (i) esté relacionado con la mercancía que se valora, (ii) constituya una condición de venta de dicha mercancía, (iii) se base en datos objetivos y cuantificables y (iv) no esté 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, solo se considerará cumplida, si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, exige al comprador que efectúe dicho pago.

La sociedad demandante sostiene que en el presente caso las regalías que la Administración adiciona al valor de la mercancía no cumplen los requisitos establecidos en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor. Por tal razón, la Sala analizará cada una de estas características con el objeto de determinar si el pago que Adidas Colombia Ltda. realizó a su vinculada Adidas AG, por canon o derechos de licencia deben formar parte del valor de las mercancías declaradas en el periodo de enero a marzo de 2011.

Está probado que las operaciones de comercio exterior de la demandante fueron realizadas en su mayoría con proveedores vinculados Adidas Latin America S.A y Adidas International Trading B.V.<sup>68</sup>.

El 1º de enero de 2009 Adidas Ltda. (demandante) y Adidas AG suscribieron el Contrato de Licencia<sup>69</sup>, siendo este último un tercero en relación con las operaciones de comercio exterior examinadas en este proceso. Sin embargo, tanto Adidas Colombia Ltda., como sus proveedores del exterior, son subordinadas del licenciante, es decir, de Adidas AG, circunstancia que se demuestra en la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2011<sup>70</sup>.

El contrato de licencia en el que nace la obligación de pagar las regalías cuyo licenciante es la sociedad Adidas AG, compañía dedicada a la comercialización, distribución y exportación de productos adidas, establece lo siguiente:

## «ARTÍCULO 2

### CONCESIÓN DE DERECHOS

*1.1. Sujeto a las provisiones de este CONTRATO, el LICENCIANTE le concede al LICENCIATARIO: a) el derecho de licencia no exclusiva para usar el KNOW HOW para manufacturar los PRODUCTOS LICENCIADOS en el TERRITORIO y b) la licencia exclusiva para promocionar, distribuir, comercializar y vender los PRODUCTOS LICENCIADOS en todo el TERRITORIO y la licencia no exclusiva para promocionar, distribuir, comercializar, y vender calcetines en Venezuela bajo o por referencia a la MARCAS.*

*1.2. Sujeto a las provisiones de este CONTRATO (incluyendo sin limitación las provisiones del artículo 2.3.), el LICENCIANTE nombra al LICENCIATARIO como su distribuir exclusivo de los PRODUCTOS en el TERRITORIO y como su distribuidor no exclusivo para calcetines dentro de Venezuela.*

<sup>68</sup> De acuerdo con la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2011, la vinculación con estas sociedades se configura de acuerdo con lo establecido en el inciso 2 del artículo 450 del Estatuto Tributario. Fl. 170 c.a.1.

<sup>69</sup> Fls. 92 a 151 c.a. 1.

<sup>70</sup> Fls. 168 a 170 c.a. 1.



[...]

1.7. Los PRODUCTOS pueden ser entregados y facturados al LICENCIATARIO mediante cualquier AFILIADO, fabricante u otra entidad, de cualquier país. La entrega y facturación de los PRODUCTOS será independiente de la relación establecida por este CONTRATO.

1.8. La licencia para manufacturar y el derecho exclusivo para distribuir los PRODUCTOS LICENCIADOS en el TERRITORIO aquí otorgada no incluirá el derecho del LICENCIATARIO para otorgar sublicencias a otros. EL LICENCIATARIO puede, sin embargo, emplear subcontratistas en el TERRITORIO para la manufactura de los PRODUCTOS LICENCIADOS bajo las siguientes condiciones:

[...]

## ARTÍCULO 8

### REGALÍAS

4.1. EL LICENCIATARIO le pagará al LICENCIANTE como remuneración por los derechos otorgados bajo este CONTRATO, una regalía estándar igual al seis por ciento (6%) de las VENTAS NETAS de sus PRODUCTOS y PRODUCTOS LICENCIADOS. La regalía estándar del 6% puede ser ajustada en línea con el desempeño financiero del LICENCIATARIO. El desempeño financiero del LICENCIATARIO se medirá por medio del ÍNDICE BERRY PRESUPUESTADO. Cualquier ajuste a la tasa de regalías seguirá las reglas especificadas en el Apéndice C.

4.2. Los siguientes derechos están cubiertos por las regalías declaradas anteriormente:

- a. Derecho para usar las MARCAS dentro del TERRITORIO;
- b. Derecho para usar el KNOW HOW dentro del TERRITORIO;
- c. Derecho exclusivo para distribuir dentro del TERRITORIO y derecho no exclusivo para distribuir calcetines dentro de Venezuela.
- d. Derecho para celebrar contratos de mercado en eventos deportivos dentro TERRITORIO sujeto a los términos del artículo 4.8;
- e. Derecho no exclusivo para manufacturar dentro del TERRITORIO, sujeto a los términos en el Artículo 2. [...]»<sup>71</sup>.

De acuerdo con lo anterior, está probado que la sociedad demandante tiene licencia para: (i) usar el Know How en la manufactura de los productos licenciados y (ii) promocionar, distribuir, comercializar y vender los productos licenciados en todo el territorio y, en contraprestación, debe pagar a su controlante una regalía del 6% de las ventas netas de sus productos y de los productos licenciados.

Se precisa que en el contrato de licencia se establece que la tarifa es del 6% pero los certificados expedidos por el revisor fiscal y la documentación comprobatoria de precios de transferencia determinan para el año 2011 una tarifa del 8%<sup>72</sup>.

Aclarado lo anterior, se verifican los requisitos establecidos en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo.

#### **a) El pago debe estar relacionado con la mercancía que se valora**

Para la parte actora, las regalías no tienen relación con la mercancía importada porque el cálculo que se hace para su pago puede incluir ventas de periodos y productos distintos de los importados en el periodo fiscalizado, inclusive en algunas

<sup>71</sup> Fls. 99 a 101 y 122 a 123 c.a. 1.

<sup>72</sup> Fl. 200 c.a. 1.



ocasiones el porcentaje de las ventas contiene productos no importados como los manufacturados en Colombia.

Al respecto, se advierte que con las 614 declaraciones de importación la sociedad demandante introdujo al territorio aduanero nacional mercancía consistente en prendas de vestir, calzado, accesorios de vestir y otros, lo que se corrobora con las subpartidas arancelarias sobre las que se declararon los productos<sup>73</sup>. Por lo anterior, es claro que las mercancías que se importaron no corresponden a materia prima sino a productos terminados comercializados por el Grupo Adidas.

De acuerdo con el artículo segundo del contrato la licencia se le concede a la demandante no solo la manufactura de los productos en el territorio, sino también distribuir, comercializar y vender los PRODUCTOS LICENCIADOS en el país.

Por su parte, en el numeral 1.18 del artículo 1 del contrato de licencia se define como producto «**cualquier ítem del rango de los productos de la *marca adidas* desarrollado por el GRUPO Adidas [...]**»<sup>74</sup>, lo que involucra tanto los productos manufacturados en Colombia como aquellos terminados, que son importados.

De esta manera, contrario a lo alegado por la demandante, está probado que el pago de las regalías sí está relacionado con las importaciones, pues cobija no solo a los productos manufacturados en el país sino también a aquellos importados que comercialice y venda la demandante, que contengan la marca adidas.

**b) Que el pago constituya una condición de venta de dicha mercancía<sup>75</sup>**

En relación con este requisito la sociedad demandante aduce que no se cumple en tanto que: (i) el vendedor es el único que puede establecer la condición de venta lo que en este caso no se presenta, pues la regalía se paga a un tercero y (ii) el proveedor está dispuesto a vender aún si la sociedad se atrasa en el pago de las regalías, pues en ese evento se causan intereses moratorios.

Por su parte, la DIAN considera que en este caso sí se cumple la condición de venta en aplicación de las Opiniones Consultivas 4.10 y 4.11.

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**

<sup>73</sup> Entre las subpartidas declaradas se encuentran las siguientes: 6102.30.00.00, 4202.22.20.00, 9506.99.90.00, entre otras. Fls. 40 a 47 c.a. 1.

<sup>74</sup> Fl. 96 c.a. 1.

<sup>75</sup> Sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 20435, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



**constituyan una condición de la venta** de dichas mercancías para su exportación al país importador» [Destaca la Sala].

De acuerdo con lo anterior, no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los derechos de reproducción de la mercancía en el país de importación, es decir, de manufactura de las mercancías, situación que difiere de los derechos de distribución o de reventa, los que se deberán añadir cuando el pago de las regalías constituya una condición de venta.

De acuerdo con la doctrina<sup>76</sup>, puede interpretarse este requisito de la siguiente manera:

i) 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. De esta forma, al realizarse el pago de forma indirecta se concluye que no solo puede determinar la condición de venta el vendedor, pues en el caso de vinculación económica se puede presentar que la condición la determine un tercero que pertenezca al grupo empresarial.

Y se puede indicar que el pago configura condición de venta cuando las ventas de las mercancías importadas 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 un caso similar al que aquí se examina, la Sección consideró<sup>77</sup> que de acuerdo con la opinión Consultiva 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, constituye una condición de venta cuando el importador tiene que pagar el canon a la casa *matriz*.

Al efecto, esta Sala manifestó en relación con la aplicación de las opiniones consultivas que de acuerdo con la Resolución 1684 de 2014, proferida por la CAN «*constituyen un instrumento interpretativo, cuya finalidad es absolver diferentes cuestionamientos que se plantean alrededor de la aplicación del Acuerdo, circunscrito a supuestos fácticos reales o teóricos*»<sup>78</sup>. Así mismo, en el derecho interno<sup>79</sup> «*estas también tiene un valor al punto que autorizan la interpretación y aplicación de las normas contenidas en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, a la luz de su contenido*»<sup>80</sup>.

En este orden de ideas, la Opinión Consultiva 4.11, que define una situación fáctica similar a la aquí estudiada, determina:

<sup>76</sup> Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C). 2da. Edición Actualizada y ampliada. Daniel Zolezzi. Editorial. La Ley. Buenos Aires 2008. Págs. 171 y ss.

<sup>77</sup> Sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 20435, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>78</sup> Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 22734, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>79</sup> Artículo 259 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con la Decisión 571 de la CAN.

<sup>80</sup> Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 22734, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



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

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

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

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

En este caso y tal como se analizó con anterioridad, la obligación del pago de la regalía nace de un contrato diferente al de las operaciones de compra y venta internacional que aquí se estudia, puesto que la sociedad Adidas Colombia Ltda. debe pagar las regalías a su controlante o matriz Adidas AG<sup>81</sup> y la compra de mercancía se realizó a sus vinculadas Adidas Latin America S.A y Adidas International Trading B.V.<sup>82</sup>.

La documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2011, presentado por la demandante señala que: (i) Adidas AG tiene una participación accionaria del 99.99996%, en tanto que la participación de la sociedad Adidas Latin America S.A. es del 0.0004%<sup>83</sup>, (ii) que la causal de vinculación entre Adidas Colombia y Adidas AG es la referida en el numeral 1 del artículo 450 del ET<sup>84</sup>, es decir, «cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada» y (iii) que sus compañías vinculadas en el exterior son: Adidas AG, Adidas América, Adidas Internantional Marketing BV, Adidas International Trading BV, Adidas Latin America S.A y Adidas Sourcing LT<sup>85</sup>.

De esta manera, para la Sala el pago de las regalías se consideran un pago indirecto y, por ende, una condición de venta, en la medida en que, en primer lugar, tanto proveedores, importador y licenciante –Adidas AG- se encuentran vinculados y conforman un grupo empresarial y, en segundo lugar, el pago se realiza en cumplimiento del contrato de licencia a Adidas AG, pese a que este se dirija a Adidas International Marketing B.V, quien también integra el grupo empresarial<sup>86</sup>.

<sup>81</sup> Para el año 2011 Adidas AG era titular del 99.99% del capital de la sociedad, tal como se indica en la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año 2011. Fl. 168 c.a. 1.

<sup>82</sup> De acuerdo con la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2011, la vinculación con estas sociedades se configura de acuerdo con lo establecido en el inciso 2 del artículo 450 del Estatuto Tributario. Fls. 169 a 170 c.a.1.

<sup>83</sup> Fl. 168 c.a. 1.

<sup>84</sup> Fl. 170 c.a. 1.

<sup>85</sup> Fl. 169 c.a. 1.

<sup>86</sup> Fl. 169 c.a. 1.



De otra parte, la sociedad demandante indica que el no pago de las regalías solo implica que se causen intereses moratorios ya que el proveedor está dispuesto a seguirle vendiendo, tal como lo dispone el numeral 9.2 del artículo 9 del contrato de licencia. Argumento que no desvirtúa que dicho pago no sea una condición de venta, si se tiene en cuenta que de acuerdo con el literal a) del numeral 10.3 del artículo 10 del contrato de licencia, la sociedad Adidas AG puede terminar el contrato «*si el LICENCIATARIO falla en hacer algún pago o remitir el pago debido en virtud del presente en su fecha de plazo, previsto sin embargo que el LICENCIANTE no puede terminar este contrato si dicha falta en el pago se cura dentro de los diez (10) días siguientes al recibo de la notificación escrita del LICENCIATARIO de dicha falta*»<sup>87</sup>.

De otra parte, es necesario aclarar que en el presente caso no aplica la Opinión Consultiva 4.5<sup>88</sup>, citada por la parte actora, porque esta hace referencia a la regalía que se paga por el uso de una marca que contiene una mercancía **que es manufacturada en su totalidad en el país de importación con productos en su mayoría adquiridos en ese país** y, en este caso, la regalía se paga no solo por la utilización de la marca en productos manufacturados, sino también en productos terminados que son importados.

Lo mismo sucede con la Opinión Consultiva 4.10 que aduce la DIAN, que se refiere a la licencia que se concede para la fabricación en el país de importación de prendas a las que se le pone la marca y, de acuerdo con las importaciones que interesan en este proceso, los productos importados son terminados<sup>89</sup>.

Por todo lo anterior, está probado que el pago de regalías sí constituye una condición de venta de las mercancías importadas.

### c) Se base en datos objetivos y cuantificables

La demandante aduce que la liquidación realizada por la DIAN no cumple este requisito, en tanto que, no se desagregó la porción de la regalía que corresponde a las mercancías importadas en el primer trimestre del 2011, además, no todos los bienes importados se venden, pues algunos son destinados en patrocinios.

Antes de abordar este requisito, es necesario aclarar que la DIAN para cuantificar el valor a añadir de las mercancías en cada una de las declaraciones de importación incluyó la TMI o TCI. Por lo anterior, el siguiente estudio se realizará incluyendo el dato de la TCI, con el objeto de verificar si los datos obtenidos sobre el pago de las regalías fueron objetivos y cuantificables.

<sup>87</sup> Fl. 127 a 128 c.a. 1.

<sup>88</sup> Opinión Consultiva «4.5. CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO 1. El fabricante extranjero M es propietario de una marca comercial protegida en el país de importación. El importador I fabrica y vende bajo la marca comercial de M seis tipos de cosméticos. I debe pagar a M un canon que representa un 5% de su volumen de venta anual bruto de cosméticos con la marca comercial de M. Todos los cosméticos se fabrican según la fórmula de M a base de ingredientes obtenidos en el país de importación, salvo uno para el cual M vende, normalmente, los ingredientes esenciales. ¿Qué trato ha de aplicarse al canon, habida cuenta de los ingredientes importados [...]?».

<sup>89</sup> De acuerdo con las subpartidas con las que se declaró la mercancía (6102.30.00.00, 4202.22.20.00, 9506.99.90.00, entre otras) obedece a calzado y ropa.



Dicho requisito está previsto en el numeral 3 del artículo 8 del Acuerdo del Valor. La doctrina<sup>90</sup> lo define como el impedimento para que la Administración realice ajustes «*estimativos*», cuyo monto sea impreciso, lo que conduce a que el ajuste esté sujeto a sólidas bases de cálculo, siendo necesario que se atiendan los principios de contabilidad generalmente aceptados<sup>91</sup>.

Al respecto, la Sala advierte que el ajuste realizado por la DIAN se basó en datos objetivos y cuantificables al encontrarse demostrado que:

(i) Con sustento en el certificado suscrito por el Revisor Fiscal, que fue tenido en cuenta por la DIAN para modificar las declaraciones, la demandante manifestó que por concepto de regalías pagó 1.681.519.828<sup>92</sup>. También se acompañó un documento con el siguiente cuadro<sup>93</sup>, en el que se describen las ventas netas por mes y la correspondiente regalía de la siguiente manera:

Adidas Colombia Ltda					
13. Cuadro de Cálculo de la Regalías primer Trimestre 2011					
		COP\$			
		Enero	Febrero	Marzo	Total
Ventas Netas		7.774.498.755.00	10.023.797.879.00	13.573.341.945.00	
Base Calculo		7.774.498.755.00	10.023.797.879.00	13.573.341.945.00	
Regalías	8%	<b>621.959.900.40</b>	<b>801.903.830.32</b>	<b>1.085.867.355.60</b>	
		<b>621.959.900.40</b>	<b>801.903.830.32</b>	<b>1.085.867.355.60</b>	
	33%	(205.246.767.13)	(264.628.264.01)	(358.336.227.35)	
<b>Total a pagar</b>		<b>416.713.133.27</b>	<b>537.275.566.31</b>	<b>727.531.128.25</b>	<b>1.681.519.828</b>

Esta información también fue suministrada en forma detallada a través de un documento contable denominado «*Trial Balance*<sup>94</sup>» en el que se describen los movimientos de la cuenta de ingresos, así como la de descuentos y deducciones de cada uno de los tres meses indicándose para el mes de enero un saldo crédito de \$7.774.498.755, para el mes de febrero \$10.023.797.879.00 y para el mes de marzo \$13.573.341.945.00 cifras que coinciden con la base que tuvo en cuenta la DIAN para el cálculo de las regalías<sup>95</sup>.

(ii) Mediante documento del 11 de mayo de 2011, suscrito por el Gerente Administrativo y el Gerente de Contabilidad de la sociedad demandante se autorizó realizar giro a Adidas AG por concepto de regalías por la suma de EUR 1.142.562,40 negociados a una tasa de cambio de \$2570, operación que equivale a **\$2.936.385.371**, cifra en la que se encuentra incluido el valor de \$1.681.519.828 por regalías y de \$ 1.254.865.543 por tarifa IMF<sup>96</sup>.

<sup>90</sup> 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.

<sup>91</sup> Sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 20435, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>92</sup> Fl. 461 c.a. 3.

<sup>93</sup> Fl. 462 c.a. 3.

<sup>94</sup> Balance de comprobación de saldos.

<sup>95</sup> 457 a 459 c.a. 3.

<sup>96</sup> Fl. 152 c.a. 1.



Por su parte, en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0 0357 del 14 de abril de 2014, tomó como conceptos para modificar las 614 declaraciones de importación lo siguiente:

01 de enero al 31 de marzo de 2011	\$PESOS	USD\$	EUR
VALOR NETO GIRADO POR REGALÍAS	2.936.385.371	1.633.749.98	1.142.562.40

Los anteriores valores coinciden con la información suministrada por la demandante, los que se tomaron para hacer el ajuste sobre el valor total FOB de USD\$6.571.902.00, aspecto no cuestionado por la actora<sup>97</sup>.

En la liquidación oficial de revisión valor consta que la DIAN ajustó cada una de las 614 declaraciones de importación del primer trimestre de 2011, de conformidad a las condiciones del contrato (cláusula 4.1 del artículo 8 del contrato de licencia), tomando el valor de las ventas netas y el valor neto girado, calculando el porcentaje de las regalías que se aplicaría al valor de la mercancía de cada una de las declaraciones, así<sup>98</sup>:

Valor total del Valor FOB USD\$ Primer trimestre /2011 (fuente SIFARO)	6.571.902.00
Total valor regalías girado al exterior USD\$	1.633.749.98
Regalía por USD\$	0.248596

De lo anterior, se observa que la DIAN ajustó el valor de la mercancía importada sobre datos objetivos y cuantificables, sin que la parte actora haya presentado reparo concreto en relación con el porcentaje de ajuste.

En lo que tiene que ver con el argumento de la demandante, conforme con el cual, no se tuvo en cuenta para el ajuste las importaciones realizadas para patrocinios, la Sala advierte que la DIAN le solicitó a Adidas Ltda. esa información, mediante el Oficio nro. 1-03-238-419-432 del 2 de diciembre de 2013<sup>99</sup>, obteniendo como respuesta que «[nos permitimos adjuntar el anexo de las declaraciones de importación del primer trimestre en el cual se excluyen las muestras]»<sup>100</sup>. Sin embargo, solo se aportó la relación de las declaraciones de importación y en la casilla de descripción de mercancía se hizo referencia a mercancía nueva sin referir cual era muestra o sin valor comercial, además que no se determinó algún valor<sup>101</sup>. Por todo lo anterior, se considera que el ajuste se basó en datos objetivos y cuantificables en lo que respecta a las regalías, el cual fue de:

*Ingresos operacionales corporativos base del pago*  
31.371.638.579  
**Regalías** **8%**  
**2.509.731.086**  
*Menos deducciones fiscales*

<sup>97</sup> Fls. 148 a 158 c.p. 1.

<sup>98</sup> *Ibidem*.

<sup>99</sup> En el oficio se solicitó: 2. Excluir del cuadro las declaraciones de importación cuya mercancía sea considerada "Muestras Sin Valor Comercial" y que no generen pago de tributos aduaneros. Fl. 592 c.a. 3.

<sup>100</sup> Fl. 50 c.a.1. c.a. 2.

<sup>101</sup> Fls. 60 a 70 c.a.1.



*Retención en la fuente Regalías*

828.211.258

*Total por pagar*

1.681.519.828<sup>102</sup>»

El total a pagar certificado, coincide con el documento enviado por la sociedad demandante a su matriz Adidas AG, denominado «*Royalty\_Statement (declaración de regalías)*» en virtud del cual se establece que se pagó en el primer periodo del año 2011 por concepto de regalías la suma de \$1.681.519.828<sup>103</sup>, lo que implica que sobre ese rubro se deberá a hacer el ajuste al valor FOB de las mercancías de cada una de las 614 declaraciones de importación.

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

Para la Sala, este requisito no es objeto de cuestionamiento entre las partes. Tanto es así, que, en la demanda, la sociedad Adidas Ltda. afirma que el valor que paga por concepto de regalías en virtud del contrato de licenciamiento celebrado con su controlante no debe formar parte del valor en aduana de la mercancía importada durante los meses de enero a marzo 2011.

En conclusión, procede el ajuste de valor de la mercancía importada solo respecto de las regalías pagadas por la sociedad Adidas Colombia Ltda., a su controlante Adidas AG.

En este orden de ideas, la Sala concluye que, en este caso, lo procedente es modificar los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, en tanto que se debe declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho ordenarle a la DIAN practicar liquidación oficial de valor reliquidando los tributos aduaneros del arancel e IVA de las 614 declaraciones de importación a las que se refieren los actos administrativos examinados (enero a marzo de 2011), excluyendo del ajuste de valor lo correspondiente a la tarifa de mercadeo internacional, por lo que solo se adicionará al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías el valor de las regalías, estimado en \$1.681.519.828. De igual forma, deberá excluirse de la liquidación el monto de la sanción impuesta, comoquiera que operó la caducidad de la acción administrativa sancionatoria. En lo demás, se confirmará la sentencia apelada (no se condenó en costas en primera instancia).

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

<sup>102</sup> Fl. 157 c.a. 1.

<sup>103</sup> Fl. 156 c.a.1.



## FALLA

1. **MODIFICAR** los ordinales primero y segundo de la sentencia del 14 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", los cuales quedan así:

**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-0357 proferida el 14 de abril de 2014 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por la que se modificaron las 614 declaraciones de importación presentadas por la sociedad Adidas Colombia Ltda., en los meses de enero, febrero y marzo de 2011 y, de la Resolución nro. 10052 del 6 de agosto de 2014, por la que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, confirmándola.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho y de conformidad con la parte motiva de esta providencia, se le **ORDENA** a la DIAN que practique liquidación oficial de valor reliquidando los tributos aduaneros del arancel e IVA de las 614 declaraciones de importación a las que se refieren los citados actos administrativos (enero a marzo de 2011), excluyendo del ajuste de valor lo correspondiente a la tarifa de mercadeo internacional, por lo que solo se adicionará al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías el valor de las regalías. De igual forma, deberá excluirse de la liquidación el monto de la sanción impuesta, comoquiera que operó la caducidad de la acción administrativa sancionatoria.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**