



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veinte (20) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-01209-01 (22610)
Demandante: 3M COLOMBIA S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Ajuste del valor en aduana de mercancía importada. Determinación del valor de transacción. Requisitos para ajustar el valor con la inclusión del canon o derecho de licencia. El pago del canon o derecho de licencia tiene relación con la mercancía importada porque la reventa no se puede realizar sin la utilización de la marca extranjera, aunque su monto definitivo sólo se determine con posterioridad a la importación. El pago del canon o derecho de licencia condiciona la reventa porque no puede hacerse sin el uso de la marca, a pesar de que haya pacto expreso en contrario. El valor del canon o derecho de

licencia se determina de forma objetiva y cuantificable cuando se utiliza el valor definitivo de las regalías pagadas. El uso de la competencia de fiscalización no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por 3M Colombia S.A., parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia del 7 de abril de 2016 proferida por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

“PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

(...)”¹.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, 3M Colombia S.A. (en adelante 3M Colombia), solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

*“A. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor N° 1-03-241-201-640-0-**0249** del 25 de marzo de 2014, proferida por la División de Gestión de la Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de **Bogotá**.*

*B. Que se declare la nulidad de la Resolución N° **10024** del 23 de mayo de 2014, expedida por la División de Gestión Jurídica Nivel Central, que resolvió en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado por mi poderdante.*

C. Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

*1. Que 3M, **no debe cancelar** a la DIAN la suma de \$217.961.000 por concepto de aranceles y mayores tributos*

¹ Folio 254 del expediente.

aduaneros, en relación con las declaraciones de importación realizadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2011, discutidas por la Administración Tributaria, ni las sanciones aplicables a este hecho, ni los intereses por mora correspondientes.

2. Que las declaraciones de importación de los meses de enero, febrero y marzo de 2011 discutidas se encuentren en firme.

D. Que se declare que no corresponde a 3M el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”².

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. 3M Colombia presentó 2265 declaraciones de importación entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011 de mercancía adquirida de Minnesota Mining and Manufacturing Company 3M Company (en adelante 3M Company) y 3M Innovative Properties Company (en adelante 3M IPC).

1.2.2. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) profirió el Requerimiento Especial Aduanero 1-03-238-419-435-5-000-7279 del 26 de diciembre de 2013. En él se propuso un mayor valor a pagar por concepto de arancel e Iva y la imposición de una sanción porque las declaraciones de importación no determinaron el precio de las transacciones incluyendo el pago de los cánones o derechos de licencia implícito en el contrato de propiedad intelectual suscrito entre las tres empresas.

1.2.3. La importadora respondió el requerimiento especial el 22 de enero de 2014.

1.2.4. La División Seccional de Aduanas de Bogotá de la Dian acogió todas las modificaciones propuestas en el requerimiento especial mediante la Liquidación Oficial de Revisión de Valor 1-03-241-201-640-0-0249 del 25 de marzo de 2014.

1.2.5. 3M Colombia presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el 25 de abril de 2014.

² Folios 3 a 4 del expediente.

1.2.6. La Dian confirmó la decisión inicial mediante la Resolución 10024 del 23 de mayo de 2014.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

1.3.1. Infracción del literal c) del artículo 8.1 del Acuerdo sobre Valoración³ de la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC) y el numeral segundo del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante Can)

El literal c) del artículo 8.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece que, para determinar el valor en aduana mediante el método de valor de transacción, al precio realmente pagado o por pagar se deben adicionar los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercancía siempre que sean condición para su venta.

De igual forma, el numeral segundo del artículo 26 de la Resolución 846, que reglamenta la Decisión 571 de la Can, establece que el valor en aduana de la mercancía importada sólo será ajustado con el pago del canon o derecho de licencia cuando: i) está relacionado con la mercancía valorada, ii) es condición para la reventa, iii) es determinado con base en datos objetivos y cuantificables y iv) no es incluido en el precio total pagado o por pagar.

En el caso concreto, el pago de las regalías acordadas en el contrato de propiedad intelectual suscrito por 3M Colombia, 3M Company y 3M IPC retribuye el uso de intangibles de mercadeo (marca, información de dominio, información propietaria, derechos de autor, etc.) que no son importados con la mercancía.

Además, el uso de esos intangibles no es relevante al momento de la importación, sino al momento de la reventa en el territorio nacional. Esto significa que las regalías pagadas no tienen relación con la mercancía importada, sino al uso de la marca con posterioridad, por lo que no se cumple el primer requisito del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

De otro lado, el contrato de propiedad intelectual establece expresamente que el pago de las regalías constituye sólo una compensación justa que no perjudique los intereses de la familia corporativa 3M.

³ También conocido como Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 o Gatt de 1994.

De igual forma, el literal a) del numeral 5.4 del artículo V establece de forma expresa que el pago de las regalías no es una condición para la venta de los productos importados, el literal c) *ibídem* dispone que no existe obligación de que 3M Colombia compre algún bien a las otras empresas, y el numeral 5.5 señala que 3M IPC puede renunciar discrecionalmente del derecho al pago de regalías si estas no se efectúan, lo que significa que el contrato no finaliza necesariamente por este motivo.

Estos acuerdos tienen la finalidad de que el grupo empresarial 3M desea mantener su presencia en el mercado colombiano sin importar si se realiza el pago de regalías o no.

De esta forma, tampoco se cumple el requisito de que el pago de los cánones sea una condición de venta porque, aunque no pagara las regalías, 3M IPC y 3M Company no dejarán de proveerle sus productos a la filial colombiana.

Aunque el artículo 26 de la Resolución 846 de la Can permite que la autoridad aduanera determine si el pago de los cánones o derechos de licencia constituyen condición para la venta con base en los elementos de hecho de las operaciones comerciales, la Dian no probó esta situación porque no demostró que el no pago de las regalías tendría como consecuencia la cesación de las ventas o del uso de la marca 3M.

El simple hecho de que 3M Colombia haya pagado regalías por la reventa de la mercancía importada entre enero, febrero y marzo de 2011 no permite tener por acreditado este requisito en la medida que no fue una exigencia de los proveedores, porque de no hacerse ese pago tampoco se impediría la reventa o el uso de la marca de forma automática.

1.3.2. Infracción de las normas del derecho civil colombiano y el derecho internacional

El artículo 1.3 de los Principios *Unidroit* sobre los contratos comerciales internacionales y el artículo 1618 del Código Civil colombiano establecen que el contrato es ley para las partes.

Esta regla también es reconocida por la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos de América en casos de 1969, 1970, 1989 y 2002 con el nombre de *intention to be legally bound*.

Con base en estas reglas, la administración aduanera no puede desconocer el contenido del numeral 5.4 del artículo V del contrato de propiedad

intelectual, el cual establece expresamente que las regalías pagadas a 3M IPC no son una condición para la venta de los productos importados.

El hecho que se hayan pagado regalías por las mercancías revendidas no significa que se haya dejado sin efecto el acuerdo contractual, sino su cumplimiento.

Además, el artículo 1602 del Código Civil establece que el contrato legalmente celebrado sólo puede ser invalidado por mutuo consentimiento o por causas legales. Y, según la Corte Constitucional, el segundo evento sólo podrá declararse por la Jurisdicción Ordinaria.

Así las cosas, la Dian no puede declarar ineficaz el contrato de propiedad intelectual celebrado entre las sociedades proveedoras e importadora porque, por un lado es un tercero a sus efectos, y por el otro, no tiene competencia para declarar la configuración de una causa legal.

1.3.3. Falsa motivación de los actos acusados e infracción del artículo 29 de la Constitución por violación del derecho al debido proceso

La Dian cometió un error en la motivación de los actos de liquidación oficial de revisión de valor al considerar que el simple pago de regalías es prueba de que se condicionó la venta, desconociendo que el contrato de propiedad intelectual expresamente indica lo contrario.

De igual forma, incurre en una falsa motivación al indicar que 3M Colombia confesó que el pago de regalías constituye condición para la venta mediante la respuesta a un cuestionario, a pesar que las afirmaciones hechas por la empresa no cumplen los requisitos del artículo 195 del CPC.

Así pues, consideró probado el cumplimiento del segundo requisito del Acuerdo sobre Valoración de la OMC desconociendo el derecho al debido proceso de 3M Colombia.

De otro lado, la autoridad aduanera señaló que, en el trámite administrativo, se probó que 3M Colombia pagó regalías correspondientes al 1% del valor neto de la reventa de las mercancías importadas entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011, de conformidad con el contrato de propiedad intelectual.

Sin embargo, no indicó el método utilizado sobre esa prueba para determinar la base gravable del arancel e Iva, ni cómo determinó que proporción del pago de las regalías corresponde a cada declaración.

Esta situación también supone la vulneración del derecho al debido proceso porque no permite a la importadora controvertir este aspecto de los actos acusados, además de incumplir el tercer requisito previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, pues no se utilizaron criterios objetivos y cuantificables.

Adicionalmente, la introducción del mismo acuerdo internacional establece que la determinación del valor en aduana debe hacerse con base en criterios sencillos y equitativos, lo cual no se cumple debido a la omisión de la Dian en la fundamentación de los actos acusados.

1.3.4. Infracción del artículo 83 de la Constitución sobre el principio de buena fe

El artículo 83 de la Constitución establece que todas las actuaciones de los particulares ante las autoridades públicas se presume que se desarrolla con buena fe.

Empero, este mandato constitucional es incumplido por la Dian al considerar ineficaz el numeral 5.4 de la cláusula V del contrato, que expresamente considera que el pago de regalías no es una condición para la venta de la mercancía importada, lo que tiene como finalidad de mantener la presencia de la marca 3M en el mercado colombiano.

La Dian no puede afirmar que el contrato es ineficaz a pesar que no se cumplió ninguna causal legal, pues el contrato fue celebrado por sujetos capaces, de forma libre, con objeto lícito y causa lícita.

En gracia de discusión, si lo anterior no fuera cierto, la autoridad aduanera no es competente para realizar este tipo de declaraciones, sino la Jurisdicción Ordinaria mediante sentencia ejecutoriada.

Por lo expuesto, la Dian no acreditó la configuración del segundo requisito previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

1.3.5. Infracción del artículo 95 de la Constitución sobre los principios de justicia y equidad

El artículo 95 de la Constitución señala que los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado con base en los principios de justicia y equidad.

Estos principios fueron desconocidos en el caso bajo examen en la medida que fue realizado el ajuste de valor de la mercancía importada entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011 sin el cumplimiento de los requisitos previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

En otras palabras, la Dian impuso una carga tributaria injusta e inequitativa al determinar un mayor valor a pagar por concepto de arancel e Iva sin el cumplimiento de los requisitos legales.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Sobre la infracción del literal c) del artículo 8.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y el numeral segundo del artículo 26 de la Resolución 846 de la Can

3M Colombia es una persona jurídica diferente de 3M Company y 3M IPC. Por esto fue que el contrato de propiedad intelectual estableció que cada sociedad operaría de forma separada, aunque la primera queda autorizada de forma exclusiva para utilizar la marca en el territorio colombiano.

El artículo 182 de la Resolución 4240 del 2000 establece que los cánones y derechos de licencia a los que se refiere el Acuerdo sobre Valoración de la OMC incluyen, entre otros, el uso de una marca extranjera.

El contrato de propiedad intelectual habilita a 3M Colombia al uso de la marca extranjera 3M a cambio del pago del 1% del valor neto de reventa de los productos importados. Esto significa que el pago de las regalías está relacionado con la mercancía importada, pues es lo que habilita a 3M Colombia a utilizar la marca ni realizar la reventa.

Además, la vinculación entre el pago de las regalías y la mercancía importada también está probado por la respuesta del representante legal de 3M Colombia al numeral 3.5 de la encuesta realizada por la autoridad aduanera, donde indicó que el pago de regalías corresponde al 1% del valor neto de reventa de los productos importados o al 6% del valor neto de venta de productos fabricados en Colombia.

Por lo anterior, está acreditado el cumplimiento del primer requisito del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Así mismo, comoquiera que sin el pago de regalías no puede utilizarse la marca 3M, está acreditado el cumplimiento del segundo requisito porque los cánones o derechos de licencia condicionan la reventa del producto en Colombia.

Esta afirmación es reforzada por el literal k) del artículo 1 de la Resolución 846 de 2004 que establece que la venta es la operación de comercio mediante la cual es transferida la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio.

Con base en esta definición puede afirmarse que, al momento de la importación, 3M Colombia es la propietaria de la mercancía. No obstante, esta sociedad debe pagar a las sociedades proveedoras el 1% del valor neto de su reventa por el uso de la marca.

Además, del contrato de licenciamiento derivan otras restricciones para que esta sociedad utilice o ceda la mercancía. Entre ellas están las siguientes: i) se requiere licencia para utilizar la marca dentro del territorio colombiano, ii) el uso de las marcas deben ajustarse al derecho interno, iii) 3M Colombia sólo puede vender los productos bajo una o más marcas, salvo autorización de los proveedores, iv) el uso de la marca está sujeta a revisión y aprobación de 3M IPC y v) el licenciante tiene derecho a examinar los productos, servicios e instalaciones.

Estas cláusulas permiten concluir que, si bien es cierto que no existe cláusula que expresamente condicione la venta de la mercancía al pago del canon o derecho de licencia, también lo es que sin el pago de estos conceptos 3M Colombia no puede utilizar la marca en el territorio nacional ni realizar la reventa de la mercancía.

Tanto es así que una causal de terminación del contrato es que 3M Colombia esté en situación de quiebra o equivalente, pues en ese evento no podrá pagar los derechos para utilizar la marca 3M.

A esta misma conclusión llegaron las opiniones consultivas 4.10 y 4.11 del Comité Técnico de Valoración de Aduana, que sirvieron de sustento a los actos administrativos acusados porque analizaron situaciones en las que se pactó el pago de cánones o derechos de licencia sobre el valor neto de la reventa, sin que hubiera pacto expreso de que constituiría condición para hacerlo.

Para determinar el valor correcto con el que debió realizarse la declaración de importación, debe tenerse en cuenta que procede el método de

transacción, que es el primer método que se debe utilizar para determinar el valor de la mercancía en aduana.

De otro lado, la administración aduanera utilizó documentos obrantes en los antecedentes como declaraciones de cambio y extractos bancarios, los cuales otorgan datos objetivos y cuantificables para determinar el valor real de la transacción, lo que acredita el cumplimiento del tercer requisito del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

2.2. Sobre la infracción de las normas del derecho civil colombiano y el derecho internacional

El numeral 5.4 del artículo V del contrato señala expresamente que el pago realizado no constituye condición para la venta de algún producto, pero en la práctica esto no es cierto.

Con base en la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración de Aduana, se puede afirmar que, aunque el contrato no impuso expresamente la obligación de pagar el canon o derecho de licencia como condición para la reventa de la mercancía, en realidad sí lo es porque 3M Colombia debe cumplir el acuerdo para poder utilizar la marca extranjera.

Además, el artículo 26 de la Resolución 846 de la Can señala que se considerará que la condición de venta no debe estar expresada en el contrato, sino que puede probarse con los elementos de hecho de las operaciones comerciales.

De esta forma, la autoridad aduanera podía interpretar el contrato para entender los efectos reales de sus disposiciones con base en las reglas de interpretación de los artículos 1618 a 1624 del Código Civil, lo que demuestra que la Dian no tiene el objetivo de declarar nulo el contrato.

2.3. Sobre la falsa motivación de los actos acusados e infracción del artículo 29 de la Constitución por violación del derecho al debido proceso

La liquidación realizada por la administración aduanera tuvo sustento en la información suministrada por 3M Colombia, que no fue tachada de falsa o contraria a la legislación.

No es cierto que el contrato no haya sido debidamente motivado, como se demuestra con la lectura de los actos de liquidación oficial de revisión de valor.

2.4. Sobre la infracción del artículo 83 de la Constitución sobre el principio de buena fe

La jurisprudencia de la Corte Constitucional señala que el principio de la buena fe no les impide a las autoridades iniciar las investigaciones de su competencia.

Así las cosas, la Dian podía iniciar la investigación para determinar si el valor en aduana declarado por 3M Colombia se ajustaba a la realidad, así como para interpretar las cláusulas del contrato de licenciamiento de acuerdo con sus competencias.

2.5. Sobre la infracción del artículo 95 de la Constitución sobre los principios de justicia y equidad

Los actos acusados no desconocieron estos principios porque demostraron suficientemente que era necesario ajustar el valor declarado al real, con el previo agotamiento del procedimiento legalmente establecido.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 7 de abril de 2016, la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda. Sustentó esta decisión en las siguientes consideraciones:

3.1. Está probado que 3M Company es la casa matriz del grupo económico de las cuales son subsidiarias 3M IPC y 3M Colombia. Sin embargo, las partes no discuten que esta situación haya alterado los precios del valor de transacción declarado en las importaciones, por lo que procede la aplicación de este método.

Resaltó que el numeral segundo del artículo 26 de la Resolución 846 de la Can establece que el valor en aduanas por el pago de cánones o derechos de licencia debe ser incluido en el valor en aduanas sólo cuando el pago del canon o derecho de licencia: i) esté relacionado con la mercancía valorada, ii) sea condición para la venta posterior, iii) esté determinado con base en datos objetivos y cuantificables y iv) no haya sido incluido en el precio total pagado o por pagar.

3.2. En cuanto al primero de estos requisitos, señaló que está probada la relación entre el pago de las regalías y las mercancías importadas porque el representante legal de 3M Colombia lo aceptó expresamente.

De igual manera, las declaraciones de cambio, los documentos soporte de pagos al exterior y la certificación del revisor fiscal de la importadora para el año 2011 demuestran que las regalías pagadas por la distribución o venta en los meses de enero, febrero y marzo de ese año corresponde a la mercancía importada. En especial porque estos pagos se pueden separar de las regalías debidas por la fabricación de productos 3M en el territorio nacional.

3.3. De otro lado, el artículo 26 de la Resolución 846 establece que el pago de los cánones y derechos de licencia son, entre otros, los que permiten el uso de marcas extranjeras.

En el caso bajo examen, está probado que ese pago constituye una condición para la venta de los productos 3M en Colombia porque, de no hacerse, la importadora no podrá hacer uso de la marca.

Es por esto que el numeral 8.2 del artículo VIII del contrato de propiedad intelectual señala que el vínculo negocial terminará automáticamente si el licenciatario es declarado en bancarrota, es disuelto o es insolvente a criterio del licenciante.

Aunque 3M IPC y 3M Company tienen la posibilidad de renunciar al cobro de las regalías o diferir su pago a su propio arbitrio, eso no impide que la obligación de pago de los cánones persista y, por tanto, siga condicionando la reventa de la mercancía importada.

En todo caso, la Resolución 846 señala que este elemento no debe estar necesariamente expresado en el contrato, sino que puede probarse por la autoridad aduanera con base en los hechos de las operaciones comerciales, lo que ocurrió en este caso.

Esto implica que el principio según el cual el contrato es ley para las partes no puede contrariar los ordenamientos jurídicos interno e internacional.

3.4. Sobre el cálculo de los cánones o derechos de licencia con base en datos objetivos y cuantificables, señaló que la Dian utilizó los documentos aportados a la investigación por 3M Colombia.

De esta forma, la autoridad aduanera tuvo la prueba de cuál fue el valor de las regalías pagadas por los meses de enero a marzo de 2011 y cuál fue la relación de productos importados terminados.

Con base en lo anterior, se concluye que el valor de transacción fue determinado de manera expresa, clara y objetiva.

3.5. El último elemento, consistente en que el pago de los cánones o derechos de licenciamiento no estén incluidos en el precio, está probado porque así lo aceptó el representante legal de 3M Colombia.

4. Recurso de apelación

3M Colombia apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que sea revocada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. Fundamentó su recurso en los siguientes argumentos:

4.1. No es cierto que se hayan cumplido los cuatro requisitos para que proceda el ajuste de valor de la mercancía importada entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011.

4.2. El pago de regalías no es necesario para utilizar la marca en el territorio colombiano, como lo afirmó el tribunal, pues el numeral 5.4 del artículo V del contrato de propiedad intelectual expresamente indica que no constituye condición para la venta.

4.3. Aunque el contrato establece que la quiebra, disolución o insolvencia de 3M Colombia da lugar a la terminación del contrato, esto no significa que no pueda revender la mercancía sin el pago de regalías.

4.4. La Dian no demostró que 3M IPC haya exigido el pago de las regalías, ni que 3M Company haya dejado de proveer a la importadora por el no pago de regalías, ni que el incumplimiento del contrato afecte autónomicamente la relación entre los proveedores y 3M Colombia.

4.5. El hecho que se hayan pagado las regalías por la reventa de la mercancía importada en los meses de enero, febrero y marzo de 2011 no demuestra que sea una condición para la reventa, pues el artículo 26 de la Resolución 846 prevé que el ajuste de valor se realizará sólo cuando su realización sea una condición de la venta.

4.6. No es cierto que los criterios utilizados por la Dian sean objetivos y cuantificables porque no tuvo en cuenta que las regalías se determinaron con base en el 1% del valor de la reventa, lo cual constituye un hecho posterior a la importación.

4.7. Lo anterior demuestra que las regalías no tienen relación con la mercancía. En efecto, una cosa es la venta del proveedor al importador y otra la reventa a un tercero.

4.8. El artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece que el valor de transacción sólo incluirá el precio realmente pagado o por pagar determinado por los elementos que conforman el valor en aduana, dentro de los cuales no está incluido el valor de la reventa por ser una operación comercial diferente.

5. Alegatos de conclusión de segunda instancia

5.1. 3M Colombia reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. Adicionalmente señaló que el valor de las regalías pagadas fue determinado seis meses después de la importación, por lo que la Dian no puede exigir su liquidación al momento de la presentación de la declaración y no puede constituir condición para la venta.

5.2. La Dian reiteró los argumentos expuestos en la oposición

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

Señaló que la relación entre el pago de las regalías y la mercancía importada en los meses de enero, febrero y marzo de 2011 está demostrada por las declaraciones de importación, los documentos soporte de pago en el exterior y la certificación del revisor fiscal de 3M Colombia.

Además, el requisito de que el pago de cánones o derechos de licencia condicionen la venta también fue acreditado porque 3M IPC exige, como vinculada de 3M Company, el pago para que 3M Colombia pueda utilizar la marca en el territorio nacional.

El tribunal no desconoció el contrato de propiedad intelectual, sino que consideró que la Dian probó suficientemente que la realidad comercial era diferente.

La Dian determinó el ajuste de valor de la mercancía con base en criterios objetivos y cuantificables, pues se fundamentó en los documentos aportados por la investigada, entre las cuales se encontraban las declaraciones de

importación, la relación de los productos terminados importados, los giros al exterior y el certificado del revisor fiscal.

La apelante no aportó ninguna prueba que permita considerar que los rubros analizados por la autoridad aduanera o el tribunal hubieran determinado la procedencia del ajuste de valor de la mercancía con base en factores diferentes a las regalías efectivamente pagadas por los productos importados.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si la Liquidación Oficial de Revisión de Valor 1-03-241-201-640-0-0249 del 25 de marzo de 2014 y la Resolución 10024 del 23 de mayo de 2014 son nulas por incurrir en infracción de las normas superiores y falsa motivación.

Todos los cargos serán analizados conjuntamente porque están fundamentados en el mismo argumento: no era procedente ajustar el valor en aduana de la mercancía importada entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011 con la inclusión, al precio de transferencia, de las regalías pagadas por 3M Colombia a los proveedores.

2. Sobre la inclusión del canon o derecho de licencia en la determinación del precio de transferencia

2.1 La Decisión 571 de la Comisión de la Can⁴, vigente desde el 1 de enero de 2004⁵, establece que los países miembros realizarán la valoración de aduanas conforme con los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC⁶, que en todo caso fue suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno mediante la Ley 170 de 1994⁷.

⁴ 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: i) Corte Constitucional. Sentencia C-137 de 1996. M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz y ii) Corte Constitucional. Sentencia C-231 de 1997. M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁵ “Cuarta.- La presente Decisión entrará en vigor para los Países Miembros, el día primero de enero del año 2004”.

⁶ “Artículo 1.- 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

Los artículos 14 y 15 de la decisión prevén que, conforme con el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la administración aduanera de los países miembros tiene derecho a realizar las investigaciones necesarias para garantizar que los valores de aduanas⁸ declarados como base imponible sean los correctos⁹.

Esta decisión también señala que cuando la administración aduanera tenga dudas sobre la veracidad del valor en aduana requerirá al importador para

Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General.

Artículo 2.- 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 reglamento⁷.

⁷ El documento del tratado internacional puede ser consultado en la página de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el siguiente enlace:

https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm#articleXV_1a.

⁸ El artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC define el “valor en aduana de las mercancías importadas” como el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas, definición reiterada en el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999.

⁹ “Artículo 14.- Facultad de las Aduanas de los Países Miembros de la Comunidad Andina. Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarias, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC”.

Artículo 15.- Control del Valor en Aduana.

Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.

que suministre sus explicaciones¹⁰, sujeto que tiene la carga de probar que los valores declarados son los correctos¹¹.

2.2. El valor de transacción es el primer método de determinación del valor en aduana de las mercancías importadas al cual deben acudir los declarantes, importadores y autoridades aduaneras.

Según el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, este valor consiste en el precio realmente pagado o por pagar, siempre que se cumplan algunos criterios¹².

Uno de esos criterios es el previsto en el literal c) del numeral primero del artículo 8 *ibídem*, según el cual el precio de transferencia debe incluir el valor de los cánones o derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración y que deban ser pagados como condición de venta, siempre y cuando no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar¹³.

¹⁰ “Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitarán a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
(...)”.

¹¹ “Artículo 18.- Carga de la prueba.

En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o Comprador de la mercancía.
(...)”.

¹² “Artículo 1

1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

(...)”.

¹³ “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;

(...)”.

2.3. La Decisión 571 fue reglamentada mediante la Resolución 846 de 2004, expedido por la Secretaría General de la Can, que reguló lo relacionado con la inclusión de los cánones o derechos de licencia en la determinación del precio de transferencia en el artículo 26.

En el numeral primero dispone que los cánones y derechos de licencia se refiere a los pagos por los derechos de propiedad intelectual necesarios, entre otros, para vender un producto con el uso de marcas, patentes o cualquier otro derecho intelectual previsto en la Decisión 486¹⁴.

El numeral segundo señala que el canon o derecho de licencia sólo se sumará al precio de transferencia siempre que el pago: i) esté relacionado con la mercancía objeto de valoración, ii) constituya una condición de venta de la mercancía, iii) esté basado en datos objetivos y cuantificables y iv) no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar¹⁵.

Esta misma disposición señala que, cuando el pago del canon o licencia se realice a un tercero, los primeros dos requisitos se entienden cumplidos sólo cuando el vendedor o su vinculado exige el pago. En este evento, la condición de venta no debe estar prevista de forma expresa en el contrato,

¹⁴ “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.

(...)”.

¹⁵ “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. Cuando el método de cálculo del importe de un canon o de un derecho de licencia se refiera al precio de la mercancía importada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el pago de dicho canon o derecho de licencia está relacionado con la mercancía que se valora”.

sino que puede probarse con los elementos de hecho de las operaciones comerciales.

El numeral quinto ordena que cuando el canon o derecho de licencia se determine con base en un porcentaje sobre la reventa de la mercancía, por lo que no se conoce su monto al momento de la importación, se puede realizar la anotación expresa en la declaración andina de valor para ajustar el importe de forma provisional¹⁶.

2.4. Con base en las reglas expuestas, la Sala verificará si era procedente realizar el ajuste de valor de la mercancía importada por 3M Colombia entre los meses de enero, febrero y marzo de 2011 mediante la adición de las regalías pagadas con fundamento en el contrato de propiedad intelectual celebrado con 3M Company y 3M IPC.

3. Sobre el requisito consistente en que exista una relación entre el pago del canon o derecho de licencia y la mercancía objeto de valoración

3.1. 3M Colombia afirmó que esta relación no existe porque el pago de las regalías corresponde al derecho de uso de intangibles de mercadeo que no pueden ser importados con la mercancía, lo que explica que el uso de la marca 3M no es relevante al momento de la importación, sino cuando se realiza la reventa.

Al respecto, en el expediente está demostrado que el pago de las regalías está relacionado con el uso de la marca, porque en el considerando F del contrato de propiedad intelectual así se acordó:

“... las Partes desean negociar un solo contrato que otorgará licencia a la Filial [3M Colombia] según el portafolio completo de derechos de propiedad intelectual de 3M IPC, y transferirá derechos de propiedad intelectual desarrollados u obtenidos por la Filial a 3M IPC. Las partes pagarán una compensación justa por los beneficios que cada uno recibe según este

¹⁶ “Artículo 26. Cánones y derechos de licencia.

(...)

5. Cuando en el momento de la importación se desconozca el monto exacto de los cánones y derechos de licencia, debido a que se determinan bajo la forma de un porcentaje calculado sobre el precio de reventa de la mercancía importada, el ajuste podrá hacerse indicándolo en la Declaración Andina del Valor, mediante la estimación de un importe provisional en esta misma declaración, pero advirtiendo tal circunstancia. En este último caso se procederá conforme a lo estipulado en la Resolución que adopta la Declaración Andina del Valor”.

contrato. La compensación a pagarse según este Contrato tiene en cuenta las licencias recibidas por la Filial de conformidad con los derechos de propiedad intelectual de 3M IPC, que 3M IPC es responsable de administrar estos derechos de propiedad intelectual, y las regalías recibidas por 3M IPC de la Filial. La compensación a pagarse también tiene en cuenta los derechos de propiedad intelectual desarrollados u obtenidos por la Filial por cuenta y riesgo de 3M y 3M IPC, así como un reembolso recibido por la Filial de 3M por trabajo de laboratorio que realice la Filial”¹⁷ (corchetes propios).

De igual forma, está probado que el pago de esas regalías está directamente relacionado con el valor de la reventa de la mercancía importada, como se estipuló en el literal c) del numeral 5.3 del artículo V del mismo contrato:

*“5.3 **Regalías.** Como consideración parcial por los derechos recibidos según el presente, el Licenciatario pagará a 3M IPC una regalía igual a:*

(...)

(c) uno por ciento (1%) del Valor Neto de Venta (Productos 3M) como consideración parcial por el uso del Licenciatario [3M Colombia] de los Intangibles de Mercadeo en la conducción de las operaciones comerciales generales del Licenciatario diferentes de la elaboración de Productos Fabricados, suministro de Servicios 3M , o relativos a Software o Productos de Valor Especial”¹⁸ (corchetes propios).

En todo caso, estos hechos fueron aceptados por el representante legal de la sociedad demandante al resolver el cuestionario enviado por la autoridad aduanera en los siguientes términos:

“2. Sobre las mercancías que comercializa 3M Colombia S.A. en Colombia.

(...)

2.6. Los derechos de propiedad intelectual si recaen sobre las mercancías.

¹⁷ Folios 122 a 123 del expediente.

¹⁸ Folios 144 a 145 del expediente.

3. Sobre el pago de las regalías

3.1. La liquidación de las regalías se realiza sobre las ventas netas de los productos fabricados e importados, que son comercializados en Colombia por parte de 3M Colombia.

(...)

3.5. El pago de regalías corresponde al 6% del valor neto de la venta de productos fabricados por 3M Colombia, y al 1% del valor neto de la venta de los productos importados”¹⁹.

De esta forma, aunque 3M Colombia utiliza la marca para la reventa de la mercancía y no para su importación, está demostrada la relación porque, por un lado, las regalías se determinan con base en el valor neto de la reventa, y por el otro, la marca es utilizada para realizar dicha reventa.

3.2. En la apelación, la sociedad demandante sostuvo que el pago de regalías no tiene relación con la mercancía importada porque es un hecho posterior a la importación porque se determinan con base en la reventa, que es una operación comercial posterior y diferente, de modo que no puede condicionar el precio de transferencia de la adquisición inicial de la mercancía.

Sobre este punto, se reitera lo antes expuesto. Además, se pone de presente esta es una hipótesis contemplada en el numeral quinto del artículo 26 de la Resolución 846 de la Can antes analizado.

En efecto, dicha norma señala que cuando no sea posible conocer el valor del canon o derecho de licencia al momento de la importación porque es determinado con base en un porcentaje sobre la reventa, el importador puede realizar la anotación expresa de esta situación en la declaración andina de valor para ajustar el importe de forma temporal.

En el derecho interno, el literal b) del artículo 252 del Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos también permite esta posibilidad expresamente. Incluso señala que el importador tiene un plazo de hasta un (1) año para presentar la declaración de corrección con la determinación

¹⁹ Folios 11 a 12 de los antecedentes administrativos.

definitiva del valor en aduana y para realizar el respectivo pago de los tributos aduaneros²⁰.

De acuerdo con lo anterior, el hecho de que las regalías pagadas por 3M Colombia sean determinadas con el valor de la reventa no impide que tenga relación con la mercancía importada.

Esta conclusión es reforzada si se tiene en cuenta que el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC²¹, al expedir la Opinión Consultiva 4.10 que fue citada en los actos acusados, analizó un caso en el que el proveedor y el importador pactaron pagar, *“además del precio por las prendas, un derecho de licencia que se calcula en cierto porcentaje de los precios de venta netos de las prendas”*²².

Ante esta situación, el comité concluyó que *“El pago de un derecho de licencia, por el derecho de revender las prendas importadas (...) está relacionado con las mercancías importadas. Estas no pueden comprarse sin las imágenes de los personajes de comics y sin la marca. Por consiguientes, ese pago se añadirá al precio realmente pagado o por pagar”*²³.

3.3. Como consecuencia de lo anterior, la Sala considera probado el cumplimiento del requisito consistente en que el pago del canon o derecho de licencia está relacionado con la mercancía importada.

²⁰ “ARTICULO 252. VALORES PROVISIONALES. El valor en aduana puede declararse de manera provisional en las siguientes circunstancias:

(...)

b) Cuando los importes por los conceptos previstos en el artículo 8.1c) y 8.1d) del Acuerdo, no se conozcan al momento de la importación y sean declarados con carácter estimado.

Esta circunstancia deberá estar prevista mediante contrato escrito e indicada en la Declaración Andina del Valor. C

(...)

En los casos previstos en los literales a) y b) del presente artículo, cuando el importador tenga conocimiento del valor en aduana definitivo, deberá presentar Declaración de Corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Importación inicial, señalando el valor definitivo, liquidando y cancelando los tributos aduaneros causados por el mayor valor declarado, cuando así corresponda. No obstante, este plazo podrá prorrogarse hasta por seis (6) meses más, de acuerdo con las condiciones del contrato, siempre que el importador justifique la necesidad de tal circunstancia”.

Estatuto Aduanero. Decreto 2685 de 1999. Artículo 252.

²¹ Institución creada por el artículo 18 de Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

²² Folio 76 reverso del expediente.

²³ *Ibidem*.

4. Sobre el requisito consistente en que el pago del canon o derecho de licencia sea una condición de la venta de la mercancía

4.1. 3M Colombia indicó que el numeral 5.4 del artículo V del contrato de propiedad intelectual establece expresamente que el pago de las regalías no constituye una condición para la reventa de la mercancía importada, sino que se trata de una justa retribución que no pretende perjudicar los intereses del grupo empresarial.

Así mismo, indicó que el numeral 5.5 *ibídem* señaló que 3M IPC puede renunciar discrecionalmente al pago de las regalías ante el incumplimiento de 3M Colombia, lo que significa que el contrato no finaliza automáticamente y que aún sin el pago de regalías puede realizarse la reventa de los productos, con el fin de no perder la presencia en el mercado colombiano.

Es cierto que esas estipulaciones constan en el contrato de propiedad intelectual²⁴, pero también lo es que el numeral 8.4 del artículo VIII señaló lo siguiente:

“8.4 Incumplimiento. Al incumplimiento de alguna de las Partes en el desempeño de alguna obligación del presente a realizarse por esa Parte, la Parte afectada por dicho incumplimiento podrá notificar a la parte incumplida por escrito especificando el asunto incumplido. A menos que dicho incumplimiento se remedie dentro de los dos (2) meses luego del recibo de dicha notificación (o, si dicho incumplimiento no pudo remediarse dentro de dicho período de dos meses, si la solución del mismo no se lleva a cabo dentro de un tiempo razonable luego del recibo de dicha notificación, y se continúa diligentemente de allí en adelante) la parte notificante podrá dar notificación adicional a la Parte incumplida terminando este Contrato. En ese evento, este Contrato terminará en la fecha especificada en dicha notificación adicional”²⁵.

Con base en esta cláusula contractual, aunque se pactó que el pago de las regalías no constituye condición de la reventa, se puede concluir que su incumplimiento puede generar la finalización del contrato, impidiendo que la sociedad demandante pueda seguir utilizando la marca extranjera y, por lo tanto, revender la mercancía importada con ella.

²⁴ Folio 145 del expediente.

²⁵ Folio 151 del expediente.

El hecho de que la cláusula 5.5 del contrato señale que, ante el incumplimiento de 3M Colombia, 3M IPC puede renunciar al cobro de las regalías o diferirlas a su arbitrio, no significa que la importadora no tenga la obligación de pagarlas de acuerdo con la cláusula 5.3.

De hecho, esta cláusula sólo hace referencia a una facultad del acreedor, que puede ejercer aún sin pacto expreso, pues se trata de la disposición de sus propios intereses para extinguir una obligación mediante la remisión o condonación.

Si bien es cierto que el artículo 1602 del Código Civil establece que el contrato es ley para las partes, también lo es que el artículo 1625 *ibídem* indica que la remisión o condonación es un modo de extinción de las obligaciones previsto.

Incluso, los principios Unidroit de 2016, invocados por la parte demandante, prevén el derecho de terminar el contrato por el incumplimiento de una obligación contractual en el artículo 7.3.1²⁶.

Como consecuencia de lo anterior, los pactos del contrato no permiten concluir que el pago de las regalías no es una condición para la reventa del contrato. Por el contrario, un análisis sistemático de lo acordado permite evidenciar que el pago de las regalías condiciona la reventa de la mercancía importada.

4.2. En la apelación, 3M Colombia señaló que el hecho de que el numeral 8.1 del artículo VIII del contrato de propiedad intelectual prevé la terminación del contrato en caso de quiebra, disolución o insolvencia no significa necesariamente que no pueda revender la mercancía sin el pago de regalías, por lo que no fue demostrado que el canon sea una condición para la reventa, como lo indicó el tribunal.

En realidad, como fue expuesto anteriormente, el análisis sistemático del contrato permite concluir que el contrato de propiedad intelectual es el que habilita a 3M Colombia para utilizar la marca extranjera en el territorio nacional, por lo que la finalización del contrato sí le impide revender la mercancía utilizándola.

Es por esto que el tribunal consideró que el numeral 8.1 del contrato demostró que el contrato impone la obligación de pagar las regalías como

²⁶ Esta información puede ser verificada, en inglés, mediante el siguiente enlace: <https://www.unidroit.org/instruments/commercial-contracts/unidroit-principles-2016>.

condición de reventa, pues en caso de que no sea posible cumplir con esa obligación tampoco lo es continuar utilizando la marca.

Por lo anterior, no existió un error de valoración de la prueba por parte del tribunal de origen.

4.3. Según la demandante, la Dian actuó sin competencia porque, al no ser parte contractual ni pertenecer a la Rama Judicial, no podía declarar ineficaz el contrato de propiedad intelectual.

Sobre este punto, se recuerda que la Decisión 571 de la Can establece que la administración aduanera de los países miembros tiene derecho a realizar las investigaciones necesarias para garantizar que los valores de aduanas declarados como base imponible son los correctos, y que la carga de demostrar la veracidad de la declaración es del importador.

Así pues, aunque la Dian no tiene competencia para declarar nulo o ineficaz un contrato, sí la tiene para interpretarlo con el fin de verificar la veracidad de las declaraciones, y es 3M Colombia quien tiene la carga de demostrar que esa interpretación no es correcta, sino la reflejada en sus declaraciones.

Lo anterior también significa que la Dian no desconoció el principio de buena fe, sino que desvirtuó que la demandante actuara con arreglo a él mediante el procedimiento de fiscalización.

4.4. De otro lado, la demanda sostuvo que la Dian incurrió en falsa motivación porque consideró que el representante legal de 3M Colombia confesó que el pago de regalías es una condición para la reventa de la mercancía, a pesar de que no se cumplieron los requisitos del artículo 195 del CPC.

El artículo 471 del Decreto 2685 de 1999, Estatuto Aduanero vigente al momento de la ocurrencia de los hechos, establece que la práctica de pruebas se realizará conforme con los procedimientos previstos *“especialmente”* en el Estatuto Tributario, seguido del Código de Procedimiento Civil, Código de Procedimiento Penal y Código Nacional de Policía²⁷.

²⁷ “ARTICULO 471. PRUEBAS EN LA INVESTIGACIÓN ADUANERA. Para la determinación, práctica y valoración de las pruebas serán admisibles todos los medios de prueba y la aplicación de todos los procedimientos y principios consagrados para el efecto, en el Código de Procedimiento Civil, el Código de Procedimiento Penal, Código Nacional de Policía y especialmente en los artículos 742 a 749 y demás disposiciones concordantes del Estatuto Tributario”.

La redacción de esta norma permite concluir que tiene las normas previstas en el Estatuto Tributario aplican de forma preferente. Por esto, no es necesario verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 195 del CPC para considerar hecha la confesión.

El artículo 747 *ibídem* considera que las manifestaciones realizadas por el contribuyente capaz mediante escrito dirigido a la oficina de impuestos (en este caso aduanas) que informe la existencia de un hecho físicamente posible que lo perjudique, constituye plena prueba en su contra²⁸.

En la Resolución 10024 del 23 de mayo de 2014 consta que, entre otras pruebas, la Dian consideró probados los elementos del literal c) del artículo 8 del Acuerdo con la “... *confesión de parte que ha plasmado el representante legal de la empresa 3M Colombia cuando absolvió el cuestionario elaborado por la autoridad aduanera y en particular en las respuestas que suministra a numerales 2.1, 2.6 y 3.2, que han sido examinados ampliamente en los actos preparatorios y de fondo*”²⁹.

Estos numerales a los que hace referencia la autoridad aduanera, el representante legal de 3M Colombia afirmó lo siguiente:

“2. Sobre las mercancías que comercializa 3M Colombia S.A. en Colombia.

2.1. Todos los fabricados e importados, que son comercializados por la compañía en Colombia tiene una marca 3M. Anexo a este cuestionario enviamos un listado de los productos que vende 3M Colombia en el territorio nacional al igual que algunas fotografías de los mismos. (Ver anexo C).

(...)

Estatuto Aduanero. Decreto 2685 de 1999. Artículo 471.

²⁸ “ARTICULO 747. HECHOS QUE SE CONSIDERAN CONFESADOS. La manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra éste.

Contra esta clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella”.

Estatuto Tributario. Decreto 1651 de 1961. Artículo 73.

²⁹ Folio 111 reverso del expediente.

2.6. *Los derechos de propiedad intelectual si recaen sobre las mercancías.*

3. *Sobre el pago de las regalías*

(...)

3.2. *El valor pagado por concepto de regalía no está incluido en el precio de la mercancía importada*³⁰.

Como puede evidenciarse, estas declaraciones son confesiones porque cumplen los requisitos del artículo 747 del Estatuto Tributario.

En efecto, fueron presentadas por un contribuyente capaz (representante legal de 3M Colombia), mediante un escrito dirigido a la oficina de aduanas (respuesta al cuestionario realizado durante la visita parcial del 10 de noviembre de 2009³¹), que informa la existencia de hechos físicamente posibles (la utilización de la marca 3M y el pago de las regalías) y que perjudican a la sociedad demandante (como que la mercancía no puede ser vendida sin la utilización de la marca 3M y, por tanto, constituye una condición para la reventa o, expresamente, que la mercancía y el pago de regalías están relacionados y que dicho pago no fue incluido en el precio de la mercancía importada).

Debe tenerse en cuenta que el numeral 3.3 de la respuesta al cuestionario señaló que *“En el evento en que el contrato se termine, 3M puede continuar vendiendo las mercancías objeto de este contrato”*, lo que constituye una declaración que beneficia al contribuyente y no puede ser desconocida por la indivisibilidad de la confesión³².

Sin embargo, también lo es que la Dian fundamentó su decisión en otros medios de prueba relacionados con los hechos de la operación mercantil y

³⁰ Folio 11 de los antecedentes administrativos.

³¹ Folio 10 de los antecedentes administrativos.

³² “ARTICULO 749. INDIVISIBILIDAD DE LA CONFESIÓN. La confesión es indivisible cuando la afirmación de ser cierto un hecho va acompañada de la expresión de circunstancias lógicamente inseparables de él, como cuando se afirma haber recibido un ingreso pero en cuantía inferior, o en una moneda o especie determinadas. Pero cuando la afirmación va acompañada de la expresión de circunstancias que constituyen hechos distintos, aunque tengan íntima relación con el confesado, como cuando afirma haber recibido, pero a nombre de un tercero, o haber vendido bienes pero con un determinado costo o expensa, el contribuyente debe probar tales circunstancias”. Estatuto Tributario. Decreto 1651 de 1961. Artículo 75.

con la interpretación del contrato de licencia³³, lo que le permitió desvirtuar esta última afirmación.

De otro lado, la autoridad aduanera también sostuvo que las afirmaciones contenidas en el contrato de propiedad intelectual respecto a la gestión de la propiedad intelectual por parte de 3M IPC es una *“confesión que colectivamente 3M y sus filiales o subsidiarias, o individualmente consideradas, entre las cuales se ubica a 3M IPC (con control integral de 3M) forman parte de la red mundial de vendedores, familia corporativa que a su turno es administrada por 3M, tienen un objetivo fundamental cual no es otra que maximizar el beneficio económico en forma global”*³⁴.

Empero, dicho contrato no puede considerarse una confesión porque no es un escrito dirigido a la oficina de aduanas para pronunciarse sobre los hechos investigados. Pero esto no impide que sea un documento que pueda ser valorado con base en las reglas de la sana crítica y de forma conjunta con los demás medios probatorios.

Esto fue lo que hizo la Dian, pues no se limitó a tener por ciertos los hechos expuestos en el contrato de propiedad intelectual, sino que, se reitera, los cotejó con los demás elementos de prueba para concluir que el pago de regalías por parte de 3M Colombia constituye una condición para la reventa de la mercancía importada con el uso de la marca extranjera.

Como consecuencia de lo anterior, la valoración de estas declaraciones por parte de la Dian no constituyó una falsa motivación.

4.5. Lo expuesto permite a la Sala concluir que también fue cumplido el requisito consistente en que el pago de las regalías condiciona la reventa de las mercancías importadas.

5. Sobre el requisito consistente en que el pago del canon o derecho de licencia sea determinado con base en datos objetivos y cuantificables

5.1. Según 3M Colombia, la Dian sólo tuvo por probado el pago de las regalías por la mercancía importada durante los meses de enero, febrero y marzo de 2011, pero nunca señaló cuál fue el método utilizado sobre esa prueba para determinar la base gravable del arancel e Iva, ni cómo determinó que proporción del pago de las regalías corresponde a cada declaración.

³³ Folio 111 reverso del expediente.

³⁴ Folio 112 reverso del expediente.

Esta afirmación no es cierta. En la Liquidación Oficial de Revisión de Valor 1-03-241-201-640-0-0249 del 25 de marzo de 2014 consta el método utilizado por la Dian para determinar el ajuste al valor de la mercancía importada, así:

“Teniendo en cuenta lo anterior, y lo establecido en los estados financieros certificados por el Revisor Fiscal, la empresa 3M COLOMBIA S.A. en los años 2012 y 2013 (folios 42 y 43) con el precio de venta de las mercancías recuperó los costos y obtuvo una utilidad que está en consonancia con las ventas de mercancías de la misma especie o clase; corroborado este hecho con lo señalado en el Informe de Precios de Transferencia (folios 119-126) en su acápite de conclusiones: (...)

De acuerdo con lo expuesto, para el cálculo de las regalías se tomó el valor FOB de las declaraciones de los meses de enero, febrero y marzo de 2011, el valor de la regalía para producto terminado fue el informado por la sociedad investigada para estos meses, el resultado de este cálculo es el porcentaje da aplicar como ajuste a cada declaración objeto de estudio.

ENERO/2011	
Valor Total del Valor FOB Enero (producto terminado)/2011USD\$	1.653.629.00
Regalía USD\$	147.121.22
Regalía Prod. Term.	45.732.19
Tasa de cambio	1.898.39
Factor Ajuste Regalías	USD 45.732.19/1.623.629.00
Regalía por USD	0,0277

FEBRERO/2011	
Valor Total del Valor FOB Enero (producto terminado)/2011USD\$	2.314.060.00
Regalía USD\$	1.57.710.36
Regalía Prod. Term.	50.687.38
Tasa de cambio	1.874.79
Factor Ajuste Regalías	USD 50.687.38/2.314.060.00
Regalía por USD	0,0219

MARZO/2011	
-------------------	--

<i>Valor Total del Valor FOB Enero (producto terminado)/2011USD\$</i>	2.201.871.00
<i>Regalía USD\$</i>	224.434.83
<i>Regalía Prod. Term.</i>	59.142.74
<i>Tasa de cambio</i>	1.787.88
<i>Factor Ajuste Regalías</i>	USD 59.142.74/2.201.871.00
<i>Regalía por USD</i>	0,0269 ³⁵ .

5.2. En la apelación, la demandante afirmó que la Dian no pudo determinar el ajuste del valor en aduana de la mercancía importada con base en el 1% del valor de la reventa porque constituye un hecho posterior a la importación.

En este punto es necesario reiterar que el numeral quinto del artículo 26 de la Resolución 846 de la Can dispone que cuando no sea posible conocer el valor del canon o derecho de licencia al momento de la importación porque es determinado con base en un porcentaje sobre la reventa, el importador puede realizar la anotación expresa de esta situación en la declaración andina de valor para ajustar el importe de forma temporal.

En concordancia con esta norma, el literal b) del artículo 252 del Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos también permitía esta posibilidad expresamente. Además, señaló que el importador tenía un plazo de seis (6) meses, prorrogables por otro tanto, para presentar la declaración de corrección con la determinación definitiva del valor en aduana y para realizar el pago definitivo de los tributos aduaneros³⁶.

³⁵ Folio 81 del expediente.

³⁶ "ARTICULO 252. VALORES PROVISIONALES. El valor en aduana puede declararse de manera provisional en las siguientes circunstancias:

(...)

b) Cuando los importes por los conceptos previstos en el artículo 8.1c) y 8.1d) del Acuerdo, no se conozcan al momento de la importación y sean declarados con carácter estimado. Esta circunstancia deberá estar prevista mediante contrato escrito e indicada en la Declaración Andina del Valor. C

(...)

En los casos previstos en los literales a) y b) del presente artículo, cuando el importador tenga conocimiento del valor en aduana definitivo, deberá presentar Declaración de Corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Importación inicial, señalando el valor definitivo, liquidando y cancelando los tributos aduaneros causados por el mayor valor declarado, cuando así corresponda. No obstante, este plazo podrá prorrogarse hasta por seis (6) meses más, de acuerdo con las condiciones del contrato, siempre que el importador justifique la necesidad de tal circunstancia".

Estatuto Aduanero. Decreto 2685 de 1999. Artículo 252.

Por lo expuesto, para ajustar el valor en aduana, la Dian podía utilizar el valor definitivo que 3M Colombia pagó por concepto de regalías, aunque haya sido un valor determinado con posterioridad a la importación, pues así lo permite el ordenamiento jurídico.

5.3. En este orden de ideas, la Sala concluye que también fue demostrado el requisito consistente en que el pago de los cánones o derechos de licencia estén determinados con base en datos objetivos y cuantificables.

6. Sobre el requisito consistente en el pago del canon o derecho de licencia no haya sido incluido en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada

6.1. Respecto a este requisito, la Sala pone de presente que la parte demandante no controvierte su cumplimiento. Es más lo aceptó tanto en la respuesta al cuestionario de la visita parcial del 10 de noviembre de 2009³⁷, según se expuso anteriormente, como en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, donde señaló lo siguiente:

“Nos abstenemos de analizar el requisito de que el valor del canon no esté incluido en la factura comercial, pues si lo estuviera, no habría lugar a ajustar el valor, pues de hecho estaría ajustado”³⁸.

6.2. Como consecuencia de lo anterior, la Sala tiene como probado el cumplimiento de este requisito.

7. Sobre el cumplimiento de los principios de equidad y justicia tributaria

Contrario a lo dicho por la demandante, la Dian no desconoció los principios de equidad y justicia tributaria, pues fue demostrado que se cumplieron todos los requisitos para ajustar el precio de transferencia con la inclusión del canon o derecho de licencia pagado por 3M Colombia durante los meses de enero, febrero y marzo de 2011.

8. Sobre la condena en costas

³⁷ Folios 10 a 12 de los antecedentes administrativos.

³⁸ Folio 14 del expediente.

Conforme con el numeral octavo del artículo 365 del CGP, sólo habrá lugar a condena en costas cuando en el expediente exista prueba de su causación³⁹.

Teniendo en cuenta que en el expediente no obra prueba alguna que permita comprobar la causación de costas procesales a la parte demandada durante la segunda instancia, la Sala no condenará a su pago.

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,

FALLA

- 1. Confirmar** la sentencia apelada, proferida el 7 de abril de 2016 por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.
- 2. Sin condena en costas** en esta instancia.
- 3. Devolver** el expediente al tribunal de origen, una vez esté en firme esta providencia.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**
Ausente con excusa

³⁹ “ARTÍCULO 365. CONDENA EN COSTAS. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

Cfr. Ley 795 de 2003. Artículo 45.

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**