



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00207-01 (25552)
Demandante: Adidas Colombia Ltda.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Asunto: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00207-01 (25552)
Demandante: ADIDAS COLOMBIA LTDA.
Demandado: U.A.E.- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN.

Tema: Asuntos aduaneros. Caducidad de la potestad sancionatoria aduanera. Ajuste al valor.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 1.º de enero del 2009, Adidas Colombia Ltda. suscribió un contrato de licencia con Adidas AG, sociedad domiciliada en la República Federal de Alemania. En dicho contrato la demandante se obligó a pagar una suma equivalente al 4% de las ventas netas a favor de Adidas AG, como Tarifa de Comercialización Internacional (“TCI”), por concepto de firma y manejo de contratos y patrocinio de eventos con atletas, equipos y federaciones deportivas de importancia regional o global y cuya reputación pudiera ser aprovechada en Colombia, creación de conceptos y eslóganes para campañas de publicidad globales, y publicidad de los productos licenciados en Colombia¹.

En el mismo contrato se pactó el pago de una regalía equivalente al 2% de las ventas netas de los productos por el uso de las marcas y *know-how* de Adidas en Colombia, el derecho exclusivo para distribuir los productos en Colombia, y el derecho de celebrar contratos de mercadeo en eventos deportivos en Colombia².

El 21 de enero del 2016, la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN propuso modificar las declaraciones de importación presentadas por la demandante durante el

¹ Contrato de licencia, folio 245 c.p. 1.

² Contrato de licencia, folio 250 c.p. 1.



primer trimestre del año 2013 por medio del Requerimiento Especial Aduanero nro.1-03-238-419-435-5-0000222, en el sentido de incluir el valor de la tarifa de comercialización internacional y de las regalías en el valor de importación. En dicho acto se propuso una liquidación oficial de revisión de valor por \$2.469.138.000, equivalentes a la suma del mayor arancel a pagar determinado por \$577.273.000, \$572.273.000 como mayor IVA a cargo, y \$1.499.829.000 a título de sanción³.

Prevía respuesta al requerimiento especial aduanero, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-0521 del 20 de abril del 2016, notificada el día 27 del mismo mes, en la cual confirmó el contenido del requerimiento especial aduanero mencionado⁴.

El día 19 de mayo del 2016, la demandante presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-0521 del 20 de abril del 2016, en el cual solicitó declarar la configuración del silencio administrativo positivo a favor de la demandante, y la revocatoria de la liquidación oficial impugnada⁵. Este recurso fue resuelto mediante la Resolución nro. 005981 del 17 de agosto del 2016, que negó la declaratoria del silencio administrativo positivo, y confirmó en todas sus partes la resolución recurrida⁶.

Posteriormente, el 5 de septiembre del 2016, la demandante interpuso recurso de reposición en contra de la negativa de la declaratoria de silencio administrativo positivo contenida en la Resolución nro. 005981 del 17 de agosto del 2016, el cual fue negado por la demandada mediante la Resolución nro. 008384 del 31 de octubre del 2016⁷.

DEMANDA

1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la sociedad Adidas Colombia Ltda. formuló mediante apoderado las siguientes pretensiones⁸:

“A. A TÍTULO DE NULIDAD. [1] [2] [3] [4] [5] [6] [7] [8] [9] [10] [11] [12] [13] [14] [15] [16] [17] [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] [31] [32] [33] [34] [35] [36] [37] [38] [39] [40] [41] [42] [43] [44] [45] [46] [47] [48] [49] [50] [51] [52] [53] [54] [55] [56] [57] [58] [59] [60] [61] [62] [63] [64] [65] [66] [67] [68] [69] [70] [71] [72] [73] [74] [75] [76] [77] [78] [79] [80] [81] [82] [83] [84] [85] [86] [87] [88] [89] [90] [91] [92] [93] [94] [95] [96] [97] [98] [99] [100] [101] [102] [103] [104] [105] [106] [107] [108] [109] [110] [111] [112] [113] [114] [115] [116] [117] [118] [119] [120] [121] [122] [123] [124] [125] [126] [127] [128] [129] [130] [131] [132] [133] [134] [135] [136] [137] [138] [139] [140] [141] [142] [143] [144] [145] [146] [147] [148] [149] [150] [151] [152] [153] [154] [155] [156] [157] [158] [159] [160] [161] [162] [163] [164] [165] [166] [167] [168] [169] [170] [171] [172] [173] [174] [175] [176] [177] [178] [179] [180] [181] [182] [183] [184] [185] [186] [187] [188] [189] [190] [191] [192] [193] [194] [195] [196] [197] [198] [199] [200] [201] [202] [203] [204] [205] [206] [207] [208] [209] [210] [211] [212] [213] [214] [215] [216] [217] [218] [219] [220] [221] [222] [223] [224] [225] [226] [227] [228] [229] [230] [231] [232] [233] [234] [235] [236] [237] [238] [239] [240] [241] [242] [243] [244] [245] [246] [247] [248] [249] [250] [251] [252] [253] [254] [255] [256] [257] [258] [259] [260] [261] [262] [263] [264] [265] [266] [267] [268] [269] [270] [271] [272] [273] [274] [275] [276] [277] [278] [279] [280] [281] [282] [283] [284] [285] [286] [287] [288] [289] [290] [291] [292] [293] [294] [295] [296] [297] [298] [299] [300] [301] [302] [303] [304] [305] [306] [307] [308] [309] [310] [311] [312] [313] [314] [315] [316] [317] [318] [319] [320] [321] [322] [323] [324] [325] [326] [327] [328] [329] [330] [331] [332] [333] [334] [335] [336] [337] [338] [339] [340] [341] [342] [343] [344] [345] [346] [347] [348] [349] [350] [351] [352] [353] [354] [355] [356] [357] [358] [359] [360] [361] [362] [363] [364] [365] [366] [367] [368] [369] [370] [371] [372] [373] [374] [375] [376] [377] [378] [379] [380] [381] [382] [383] [384] [385] [386] [387] [388] [389] [390] [391] [392] [393] [394] [395] [396] [397] [398] [399] [400] [401] [402] [403] [404] [405] [406] [407] [408] [409] [410] [411] [412] [413] [414] [415] [416] [417] [418] [419] [420] [421] [422] [423] [424] [425] [426] [427] [428] [429] [430] [431] [432] [433] [434] [435] [436] [437] [438] [439] [440] [441] [442] [443] [444] [445] [446] [447] [448] [449] [450] [451] [452] [453] [454] [455] [456] [457] [458] [459] [460] [461] [462] [463] [464] [465] [466] [467] [468] [469] [470] [471] [472] [473] [474] [475] [476] [477] [478] [479] [480] [481] [482] [483] [484] [485] [486] [487] [488] [489] [490] [491] [492] [493] [494] [495] [496] [497] [498] [499] [500] [501] [502] [503] [504] [505] [506] [507] [508] [509] [510] [511] [512] [513] [514] [515] [516] [517] [518] [519] [520] [521] [522] [523] [524] [525] [526] [527] [528] [529] [530] [531] [532] [533] [534] [535] [536] [537] [538] [539] [540] [541] [542] [543] [544] [545] [546] [547] [548] [549] [550] [551] [552] [553] [554] [555] [556] [557] [558] [559] [560] [561] [562] [563] [564] [565] [566] [567] [568] [569] [570] [571] [572] [573] [574] [575] [576] [577] [578] [579] [580] [581] [582] [583] [584] [585] [586] [587] [588] [589] [590] [591] [592] [593] [594] [595] [596] [597] [598] [599] [600] [601] [602] [603] [604] [605] [606] [607] [608] [609] [610] [611] [612] [613] [614] [615] [616] [617] [618] [619] [620] [621] [622] [623] [624] [625] [626] [627] [628] [629] [630] [631] [632] [633] [634] [635] [636] [637] [638] [639] [640] [641] [642] [643] [644] [645] [646] [647] [648] [649] [650] [651] [652] [653] [654] [655] [656] [657] [658] [659] [660] [661] [662] [663] [664] [665] [666] [667] [668] [669] [670] [671] [672] [673] [674] [675] [676] [677] [678] [679] [680] [681] [682] [683] [684] [685] [686] [687] [688] [689] [690] [691] [692] [693] [694] [695] [696] [697] [698] [699] [700] [701] [702] [703] [704] [705] [706] [707] [708] [709] [710] [711] [712] [713] [714] [715] [716] [717] [718] [719] [720] [721] [722] [723] [724] [725] [726] [727] [728] [729] [730] [731] [732] [733] [734] [735] [736] [737] [738] [739] [740] [741] [742] [743] [744] [745] [746] [747] [748] [749] [750] [751] [752] [753] [754] [755] [756] [757] [758] [759] [760] [761] [762] [763] [764] [765] [766] [767] [768] [769] [770] [771] [772] [773] [774] [775] [776] [777] [778] [779] [780] [781] [782] [783] [784] [785] [786] [787] [788] [789] [790] [791] [792] [793] [794] [795] [796] [797] [798] [799] [800] [801] [802] [803] [804] [805] [806] [807] [808] [809] [810] [811] [812] [813] [814] [815] [816] [817] [818] [819] [820] [821] [822] [823] [824] [825] [826] [827] [828] [829] [830] [831] [832] [833] [834] [835] [836] [837] [838] [839] [840] [841] [842] [843] [844] [845] [846] [847] [848] [849] [850] [851] [852] [853] [854] [855] [856] [857] [858] [859] [860] [861] [862] [863] [864] [865] [866] [867] [868] [869] [870] [871] [872] [873] [874] [875] [876] [877] [878] [879] [880] [881] [882] [883] [884] [885] [886] [887] [888] [889] [890] [891] [892] [893] [894] [895] [896] [897] [898] [899] [900] [901] [902] [903] [904] [905] [906] [907] [908] [909] [910] [911] [912] [913] [914] [915] [916] [917] [918] [919] [920] [921] [922] [923] [924] [925] [926] [927] [928] [929] [930] [931] [932] [933] [934] [935] [936] [937] [938] [939] [940] [941] [942] [943] [944] [945] [946] [947] [948] [949] [950] [951] [952] [953] [954] [955] [956] [957] [958] [959] [960] [961] [962] [963] [964] [965] [966] [967] [968] [969] [970] [971] [972] [973] [974] [975] [976] [977] [978] [979] [980] [981] [982] [983] [984] [985] [986] [987] [988] [989] [990] [991] [992] [993] [994] [995] [996] [997] [998] [999] [1000] [1001] [1002] [1003] [1004] [1005] [1006] [1007] [1008] [1009] [1010] [1011] [1012] [1013] [1014] [1015] [1016] [1017] [1018] [1019] [1020] [1021] [1022] [1023] [1024] [1025] [1026] [1027] [1028] [1029] [1030] [1031] [1032] [1033] [1034] [1035] [1036] [1037] [1038] [1039] [1040] [1041] [1042] [1043] [1044] [1045] [1046] [1047] [1048] [1049] [1050] [1051] [1052] [1053] [1054] [1055] [1056] [1057] [1058] [1059] [1060] [1061] [1062] [1063] [1064] [1065] [1066] [1067] [1068] [1069] [1070] [1071] [1072] [1073] [1074] [1075] [1076] [1077] [1078] [1079] [1080] [1081] [1082] [1083] [1084] [1085] [1086] [1087] [1088] [1089] [1090] [1091] [1092] [1093] [1094] [1095] [1096] [1097] [1098] [1099] [1100] [1101] [1102] [1103] [1104] [1105] [1106] [1107] [1108] [1109] [1110] [1111] [1112] [1113] [1114] [1115] [1116] [1117] [1118] [1119] [1120] [1121] [1122] [1123] [1124] [1125] [1126] [1127] [1128] [1129] [1130] [1131] [1132] [1133] [1134] [1135] [1136] [1137] [1138] [1139] [1140] [1141] [1142] [1143] [1144] [1145] [1146] [1147] [1148] [1149] [1150] [1151] [1152] [1153] [1154] [1155] [1156] [1157] [1158] [1159] [1160] [1161] [1162] [1163] [1164] [1165] [1166] [1167] [1168] [1169] [1170] [1171] [1172] [1173] [1174] [1175] [1176] [1177] [1178] [1179] [1180] [1181] [1182] [1183] [1184] [1185] [1186] [1187] [1188] [1189] [1190] [1191] [1192] [1193] [1194] [1195] [1196] [1197] [1198] [1199] [1200] [1201] [1202] [1203] [1204] [1205] [1206] [1207] [1208] [1209] [1210] [1211] [1212] [1213] [1214] [1215] [1216] [1217] [1218] [1219] [1220] [1221] [1222] [1223] [1224] [1225] [1226] [1227] [1228] [1229] [1230] [1231] [1232] [1233] [1234] [1235] [1236] [1237] [1238] [1239] [1240] [1241] [1242] [1243] [1244] [1245] [1246] [1247] [1248] [1249] [1250] [1251] [1252] [1253] [1254] [1255] [1256] [1257] [1258] [1259] [1260] [1261] [1262] [1263] [1264] [1265] [1266] [1267] [1268] [1269] [1270] [1271] [1272] [1273] [1274] [1275] [1276] [1277] [1278] [1279] [1280] [1281] [1282] [1283] [1284] [1285] [1286] [1287] [1288] [1289] [1290] [1291] [1292] [1293] [1294] [1295] [1296] [1297] [1298] [1299] [1300] [1301] [1302] [1303] [1304] [1305] [1306] [1307] [1308] [1309] [1310] [1311] [1312] [1313] [1314] [1315] [1316] [1317] [1318] [1319] [1320] [1321] [1322] [1323] [1324] [1325] [1326] [1327] [1328] [1329] [1330] [1331] [1332] [1333] [1334] [1335] [1336] [1337] [1338] [1339] [1340] [1341] [1342] [1343] [1344] [1345] [1346] [1347] [1348] [1349] [1350] [1351] [1352] [1353] [1354] [1355] [1356] [1357] [1358] [1359] [1360] [1361] [1362] [1363] [1364] [1365] [1366] [1367] [1368] [1369] [1370] [1371] [1372] [1373] [1374] [1375] [1376] [1377] [1378] [1379] [1380] [1381] [1382] [1383] [1384] [1385] [1386] [1387] [1388] [1389] [1390] [1391] [1392] [1393] [1394] [1395] [1396] [1397] [1398] [1399] [1400] [1401] [1402] [1403] [1404] [1405] [1406] [1407] [1408] [1409] [1410] [1411] [1412] [1413] [1414] [1415] [1416] [1417] [1418] [1419] [1420] [1421] [1422] [1423] [1424] [1425] [1426] [1427] [1428] [1429] [1430] [1431] [1432] [1433] [1434] [1435] [1436] [1437] [1438] [1439] [1440] [1441] [1442] [1443] [1444] [1445] [1446] [1447] [1448] [1449] [1450] [1451] [1452] [1453] [1454] [1455] [1456] [1457] [1458] [1459] [1460] [1461] [1462] [1463] [1464] [1465] [1466] [1467] [1468] [1469] [1470] [1471] [1472] [1473] [1474] [1475] [1476] [1477] [1478] [1479] [1480] [1481] [1482] [1483] [1484] [1485] [1486] [1487] [1488] [1489] [1490] [1491] [1492] [1493] [1494] [1495] [1496] [1497] [1498] [1499] [1500] [1501] [1502] [1503] [1504] [1505] [1506] [1507] [1508] [1509] [1510] [1511] [1512] [1513] [1514] [1515] [1516] [1517] [1518] [1519] [1520] [1521] [1522] [1523] [1524] [1525] [1526] [1527] [1528] [1529] [1530] [1531] [1532] [1533] [1534] [1535] [1536] [1537] [1538] [1539] [1540] [1541] [1542] [1543] [1544] [1545] [1546] [1547] [1548] [1549] [1550] [1551] [1552] [1553] [1554] [1555] [1556] [1557] [1558] [1559] [1560] [1561] [1562] [1563] [1564] [1565] [1566] [1567] [1568] [1569] [1570] [1571] [1572] [1573] [1574] [1575] [1576] [1577] [1578] [1579] [1580] [1581] [1582] [1583] [1584] [1585] [1586] [1587] [1588] [1589] [1590] [1591] [1592] [1593] [1594] [1595] [1596] [1597] [1598] [1599] [1600] [1601] [1602] [1603] [1604] [1605] [1606] [1607] [1608] [1609] [1610] [1611] [1612] [1613] [1614] [1615] [1616] [1617] [1618] [1619] [1620] [1621] [1622] [1623] [1624] [1625] [1626] [1627] [1628] [1629] [1630] [1631] [1632] [1633] [1634] [1635] [1636] [1637] [1638] [1639] [1640] [1641] [1642] [1643] [1644] [1645] [1646] [1647] [1648] [1649] [1650] [1651] [1652] [1653] [1654] [1655] [1656] [1657] [1658] [1659] [1660] [1661] [1662] [1663] [1664] [1665] [1666] [1667] [1668] [1669] [1670] [1671] [1672] [1673] [1674] [1675] [1676] [1677] [1678] [1679] [1680] [1681] [1682] [1683] [1684] [1685] [1686] [1687] [1688] [1689] [1690] [1691] [1692] [1693] [1694] [1695] [1696] [1697] [1698] [1699] [1700] [1701] [1702] [1703] [1704] [1705] [1706] [1707] [1708] [1709] [1710] [1711] [1712] [1713] [1714] [1715] [1716] [1717] [1718] [1719] [1720] [1721] [1722] [1723] [1724] [1725] [1726] [1727] [1728] [1729] [1730] [1731] [1732] [1733] [1734] [1735] [1736] [1737] [1738] [1739] [1740] [1741] [1742] [1743] [1744] [1745] [1746] [1747] [1748] [1749] [1750] [1751] [1752] [1753] [1754] [1755] [1756] [1757] [1758] [1759] [1760] [1761] [1762] [1763] [1764] [1765] [1766] [1767] [1768] [1769] [1770] [1771] [1772] [1773] [1774] [1775] [1776] [1777] [1778] [1779] [1780] [1781] [1782] [1783] [1784] [1785] [1786] [1787] [1788] [1789] [1790] [1791] [1792] [1793] [1794] [1795] [1796] [1797] [1798] [1799] [1800] [1801] [1802] [1803] [1804] [1805] [1806] [1807] [1808] [1809] [1810] [1811] [1812] [1813] [1814] [1815] [1816] [1817] [1818] [1819] [1820] [1821] [1822] [1823] [1824] [1825] [1826] [1827] [1828] [1829] [1830] [1831] [1832] [1833] [1834] [1835] [1836] [1837] [1838] [1839] [1840] [1841] [1842] [1843] [1844] [1845] [1846] [1847] [1848] [1849] [1850] [1851] [1852] [1853] [1854] [1855] [1856] [1857] [1858] [1859] [1860] [1861] [1862] [1863] [1864] [1865] [1866] [1867] [1868] [1869] [1870] [1871] [1872] [1873] [1874] [1875] [1876] [1877] [1878] [1879] [1880] [1881] [1882] [1883] [1884] [1885] [1886] [1887] [1888] [1889] [1890] [1891] [1892] [1893] [1894] [1895] [1896] [1897] [1898] [1899] [1900] [1901] [1902] [1903] [1904] [1905] [1906] [1907] [1908] [1909] [1910] [1911] [1912] [1913] [1914] [1915] [1916] [1917] [1918] [1919] [1920] [1921] [1922] [1923] [1924] [1925] [1926] [1927] [1928] [1929] [1930] [1931] [1932] [1933] [1934] [1935] [1936] [1937] [1938] [1939] [1940] [1941] [1942] [1943] [1944] [1945] [1946] [1947] [1948] [1949] [1950] [1951] [1952] [1953] [1954] [1955] [1956] [1957] [1958] [1959] [1960] [1961] [1962] [1963] [1964] [1965] [1966] [1967] [1968] [1969] [1970] [1971] [1972] [1973] [1974] [1975] [1976] [1977] [1978] [1979] [1980] [1981] [1982] [1983] [1984] [1985] [1986] [1987] [1988] [1989] [1990] [1991] [1992] [1993] [1994] [1995] [1996] [1997] [1998] [1999] [2000] [2001] [2002] [2003] [2004] [2005] [2006] [2007] [2008] [2009] [2010] [2011] [2012] [2013] [2014] [2015] [2016] [2017] [2018] [2019] [2020] [2021] [2022] [2023] [2024] [2025] [2026] [2027] [2028] [2029] [2030] [2031] [2032] [2033] [2034] [2035] [2036] [2037] [2038] [2039] [2040] [2041] [2042] [2043] [2044] [2045] [2046] [2047] [2048] [2049] [2050] [2051] [2052] [2053] [2054] [2055] [2056] [2057] [2058] [2059] [2060] [2061] [2062] [2063] [2064] [2065] [2066] [2067] [2068] [2069] [2070] [2071] [2072] [2073] [2074] [2075] [2076] [2077] [2078] [2079] [2080] [



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00207-01 (25552)
Demandante: Adidas Colombia Ltda.
FALLO

Liquidación Oficial de Valor fue proferida con posterioridad de la concreción del Silencio Administrativo Positivo, y adicionalmente en éstas se determinó indebidamente un ajuste del valor en aduanas sobre las declaraciones de importación del primer trimestre del año 2013. [L] [SEP]

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por adidas durante este proceso sea en lo que se refiere a lo correspondiente a regalías, sea lo que corresponda a la IMF "International Marketing Fee" o también denominado en español "Tarifa de Mercado Internacional", solicito respetuosamente se declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos antes mencionados, derivada de los fundamentos aceptados. [L] [SEP]

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Solicito respetuosamente a su Despacho, se sirva declarar la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la Compañía durante el primer trimestre del año 2013 (Anexo K) entre el 23 de enero de 2013 y el 27 de marzo del mismo año, y que como consecuencia 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 K. [L] [SEP]

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

[L] [SEP]

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO.

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

"(...)". [L] [SEP]

2. Normas violadas y concepto de violación

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 13, 29 y 95 num. 9 de la Constitución Política; 1602 y 1609 del Código Civil; 77 de la Ley 388 de 1997; 3, 40, 42, 52, 72 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 742 del Estatuto Tributario; 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; 478, 499, 507, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero); 18 y 26 de la Resolución CAN 846 del 2004; 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera, y 173 de la Resolución 4240 del 2000.

El **concepto de la violación** se sintetiza así:

Configuración del silencio administrativo positivo

En este caso, la DIAN desconoció la configuración del silencio administrativo positivo, toda vez que la liquidación oficial de revisión de valor demandada fue proferida y notificada por fuera del término de 45 días otorgado por la ley para ello.

La respuesta al requerimiento especial aduanero fue radicada ante la administración el 15 de febrero del 2016, por lo que la liquidación oficial de valor debía expedirse y

3

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



notificarse a más tardar 45 días después (el día 20 de abril del 2016), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 512 del Estatuto Aduanero. No obstante, la administración notificó la liquidación oficial el día 27 de abril del 2016 (50 días después contados desde la respuesta al requerimiento), por lo que se configuró el silencio administrativo positivo, y por consiguiente, la administración perdió competencia para expedir el acto liquidatorio.

Falsa motivación

a. Pagos por publicidad internacional

Los actos demandados adolecen de falsa motivación, por considerar equivocadamente que los pagos realizados por la demandante por concepto de publicidad internacional corresponden a un pago indirecto por la reventa de bienes, y no a un pago encaminado a sufragar las actividades de publicidad realizadas a nivel global por Adidas AG. La DIAN pretende que la publicidad internacional sea tratada como un elemento independiente de la publicidad globalmente realizada y de las demás actividades relacionadas con el mercadeo, desconociendo que el contrato de licencia suscrito entre Adidas Colombia Ltda. y Adidas AG determinó expresamente que el pago por publicidad internacional se dirige a la remuneración de la publicidad mundial y de otras actividades de mercadeo realizadas por Adidas AG.

Al considerar tales pagos como un pago indirecto por la reventa de productos, y no como la remuneración de actividades publicitarias, se desnaturaliza lo pactado en el contrato de licencia y el objeto mismo de los pagos efectuados.

El hecho de que la base sobre la cual se calcula el valor del pago de la publicidad internacional sea las ventas netas de la demandante no lleva a concluir que el pago consiste en una erogación derivada de la reventa de productos, pues es solo una fórmula para determinar el valor del pago relativo a los conceptos que se encuentran determinados expresamente en el contrato. El monto pagado por Adidas Colombia por publicidad internacional es independiente de las importaciones, ya que debe pagarse aún si no se importa producto. Además, según las notas interpretativas al artículo 1.º del Acuerdo de Valoración Aduanera, ni la publicidad ni el mercadeo forman parte del valor de transacción.

El pago por publicidad internacional no hace parte del valor en aduanas puesto que no es un concepto ajustable sustancialmente, ni es asimilable al pago de una regalía. Los pagos por publicidad no remuneran un plan de mercadeo, por lo que no son una regalía sujeta al ajuste de valor en aduanas. Mientras que los pagos por publicidad internacional tienen por objeto remunerar la firma y manejo de contratos y patrocinio de eventos con atletas, equipos y federaciones deportivas de importancia regional o global aprovechable en Colombia, la creación de conceptos y eslóganes para campañas de publicidad globales, y la publicidad de los productos licenciados en Colombia; las regalías corresponden al pago por el uso de un intangible (la marca y *know-how*) de propiedad del licenciante (Adidas AG).

Los pagos por concepto de publicidad internacional no pueden incluirse en el valor en aduana de los productos importados, ya que no se cumplen los requisitos legales para



ello, pues no son un pago por cánones o derechos de licencia, ni revierten directa o indirectamente al vendedor: los bienes importados son adquiridos a la sociedad Adidas Latin América, ubicada en Panamá, mientras que los pagos por concepto de tarifa de mercadeo internacional y regalías se realizan a la compañía licenciante (Adidas AG). Además, este tipo de pagos fueron expresamente excluidos del valor en aduanas por la Resolución nro. 846 de 2004.

Además, la administración se contradice al calificar la naturaleza de los pagos por publicidad internacional, al señalar primero que tales pagos eran en realidad un pago indirecto, susceptibles de ser ajustados según el artículo 8.1 literal d) del Acuerdo de Valoración, para después afirmar que eran parte del concepto de *know-how* que integra los planes de mercadeo, y sobre los que se pagan regalías. Esta incoherencia supone vulnerar el derecho de defensa de la demandante, pues le impide conocer la objeción real de la administración sobre este aspecto.

b. Pagos por regalías

Las regalías pagadas por la demandante no debían ser incluidas en el valor en aduanas de las mercancías importadas, pues ese pago no cumple las condiciones para ello señaladas en el Acuerdo de Valoración Aduanera y en la Resolución CAN 846 de 2004. Las regalías pagadas no están relacionadas con la mercancía que se valora, y su pago no constituye una condición de venta de la mercancía.

El simple hecho de la vinculación económica entre la demandante y Adidas AG no supone una condición de venta, máxime cuando solo hay condición de venta si la regalía es exigida por el vendedor, y en este caso no se paga al vendedor, sino a la sociedad licenciante. Las regalías pagadas no generan un beneficio directo ni indirecto al vendedor, pues lo pagado no revierte ni es reembolsado a la sociedad de quien se adquieren las mercancías importadas (Adidas Latin América).

El ajuste efectuado por la DIAN no se basa en datos objetivos o cuantificables, pues no desagregó el 2% de la regalía que retribuye el uso de las marcas de Adidas en Colombia, ni demostró que las cantidades vendidas sobre las cuales se calcularon las regalías correspondían a la mercancía importada en el primer trimestre de 2013. Si las regalías retribuyen varios conceptos, como consta en el contrato, no hay lugar a que la autoridad realice un ajuste de valor equivalente al 2%, máxime teniendo en cuenta que no toda la mercancía que se importa se vende en el mismo periodo para el cual se calculan las regalías.

Violación al debido proceso

La administración aduanera vulneró el debido proceso, por cuanto está legalmente obligada a realizar un estudio técnico de valoración de manera previa a la formulación de un requerimiento especial aduanero. En este caso no obra un estudio de valoración previo a la expedición del requerimiento especial aduanero que permitiera determinar la procedencia del ajuste del valor en aduana para las operaciones cuestionadas.



También se violó el debido proceso porque la autoridad aduanera no resolvió la totalidad de los argumentos planteados en el recurso de reconsideración, relativos a la improcedencia de añadir al valor en aduanas los pagos por publicidad internacional, la recaracterización de lo pactado en el contrato de licencia, la falta de pruebas, y la inclusión como parte del ajuste del patrocinio deportivo internacional.

Desconocimiento de la obligatoriedad del contrato

Los actos demandados desconocen los términos del contrato de licencia suscrito por la demandante y Adidas AG, en el cual se caracterizan los pagos que pretenden incluirse en el valor en aduanas de las mercancías importadas. En la medida en que ese contrato refleja la voluntad de las partes, no le es dable a la administración aduanera modificar su alcance, para darle a los pagos pactados una naturaleza ajena a la pactada.

Falta de valoración probatoria

Los actos demandados fueron expedidos sin valorar las pruebas remitidas por la demandante conforme a la sana crítica. De haberse examinado las pruebas aportadas (el contrato de licencia, declaraciones de cambio, certificado de revisor fiscal, declaraciones de retención en la fuente, certificado del operador logístico, entre otras), la administración hubiera concluido que no había lugar al ajuste de valor determinado, por la naturaleza diferente de los pagos efectuados (publicidad y regalías), y por la inexistencia de una condición de venta que diera lugar al ajuste determinado.

Improcedencia de la sanción

No hay lugar a imponer una sanción aduanera en este caso, en la medida en que la oportunidad para imponerla había caducado, toda vez que transcurrieron más de tres años entre el momento de la ocurrencia de los hechos (presentación de las declaraciones de importación del primer trimestre de 2013), y la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor (27 de abril de 2016). El término para la configuración de la caducidad debe contarse desde la comisión del hecho, según el artículo 478 del Estatuto Aduanero, y no desde el momento en que la administración tuvo conocimiento del hecho.

Por último, señaló que la imposición de la sanción desconoce los postulados constitucionales de buena fe y presunción de inocencia, en tanto se impone sanción en ausencia de la comisión de un ilícito, o de un perjuicio para la administración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

⁹ Folios 573 a 595, c.p. 2.



No se configuró el silencio administrativo positivo alegado por la demandante, en tanto la liquidación oficial de revisión de valor se profirió en la oportunidad legal para ello, y se notificó teniendo en cuenta el parágrafo del artículo 512 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999), según el cual los términos para decidir de fondo no incluyen los términos para efectuar la notificación. El artículo 512 mencionado fue modificado por los decretos 4431 de 2004 y 2557 de 2007, este último vigente para la época de los hechos, norma que diferencia entre la expedición del acto que decide de fondo, y los términos para su notificación.

No hay falsa motivación en la inclusión de los pagos por “tarifa de mercadeo internacional” en el valor en aduanas de las mercancías importadas, pues como se desprende del contrato (cláusula 5.2), su pago no obedece a publicidad internacional, sino a un 4% sobre las ventas netas efectuadas por la demandante, lo que demuestra que es realmente una compensación o remuneración por los beneficios de mercadeo de los productos licenciados. No hay contradicción o doble calificación del pago por parte de la administración, pues se diferencia el pago por tarifa de comercialización internacional que es objeto de ajuste, del pago por el derecho a usar el *know-how* dentro del territorio colombiano, establecido en el artículo 8 del contrato de licencia.

La administración no modifica ni malinterpreta el contrato de licencia suscrito por la demandante; sino que, a partir de un análisis integral de su contenido, constata que se pactó el pago de una remuneración por los beneficios de comercialización, que debe ser objeto de ajuste en el valor en aduanas de las mercancías importadas.

Contrario a lo afirmado por la demandante, la administración sí realizó un estudio técnico de valor de aduanas, por el cual resultaba procedente efectuar el ajuste de valor según el artículo 8.1 literal d) del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, mediante adición de los pagos estipulados en el artículo 5 del contrato de licencia.

Es claro que hay una diferencia entre la tarifa de mercadeo internacional, objeto de ajuste según el artículo 8.1 literal d) del Acuerdo sobre Valoración, y las regalías, objeto de ajuste según el artículo 8.1 literal c) del mismo Acuerdo, en concordancia con el numeral 1 c) del artículo 18 de la Resolución 846 de 2004. No obstante, era procedente el ajuste al valor efectuado por la administración sobre ambos conceptos.

Además, la administración hizo un análisis de todos los planteamientos de la demandante en su recurso de reconsideración, por lo que no se desconoció su derecho al debido proceso y a la defensa, y analizó todos los medios de prueba allegados conforme al principio de la sana crítica y a las normas del debido proceso.

En cuanto al ajuste derivado del pago por regalías, se tiene que el mismo debía ser incluido en el valor en aduanas, según el artículo 8 literal c) del Acuerdo de Valoración Aduanera, y los artículos 18 y 26 de la Resolución 846 de 2004, pues según el contrato, la demandante se obligó a pagar unos derechos por el uso de la marca Adidas, propiedad de una sociedad extranjera. Los pagos se basan en datos objetivos y cuantificables, como declaraciones de cambio y extractos bancarios, por lo que es procedente el ajuste por conceptos de derechos de licencia, derechos que no fueron incluidos en las declaraciones de importación objeto de liquidación oficial, por lo que procede el ajuste por ese valor.



Se cumplen los requisitos para efectuar el ajuste, en tanto que los pagos se hacen como una condición para la venta de las mercancías. Si bien no hay una cláusula expresa en la que los vendedores exijan al comprador el pago correspondiente a un canon o regalía, es claro que en este caso, una empresa vinculada a la demandante exige al comprador un pago por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, pago que está relacionado con la mercancía que se valora, ya que las marcas están ligadas a los productos vendidos. El pago del canon o regalía es tanto una condición de venta, que ante el incumplimiento de los pagos, el licenciante tiene derecho a dar por terminado el contrato, lo que muestra que el pago por el derecho de distribución figura de manera integral en las demás cláusulas del contrato, como una condición de venta.

No se configuró la caducidad para el ejercicio de la potestad sancionatoria, pues el término de firmeza de las declaraciones de importación cuestionadas se interrumpió con la notificación del requerimiento especial aduanero expedido el 29 de septiembre del 2015, y notificado al día siguiente.

Además, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, el término de caducidad comienza a contarse desde que las autoridades tienen conocimiento del hecho lesivo al régimen de aduanas y constitutivo de sanción. En este caso, fue necesario adelantar una serie de gestiones administrativas, y un estudio de valor, a partir del cual la administración tuvo pleno conocimiento de la infracción aduanera en que incurrió la demandante.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca** accedió a las pretensiones de la demanda¹⁰.

Para el Tribunal, no se configura el silencio administrativo positivo, pues si bien el artículo 512 del Estatuto Aduanero determina que una vez radicada la respuesta al requerimiento especial aduanero por parte del contribuyente, la autoridad aduanera dispone de 45 días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la formulación de la liquidación oficial, su parágrafo señala que dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación. En este caso, la administración tenía hasta el 20 de abril del 2016 para expedir la liquidación oficial de revisión de valor, y fue expedida en esa misma fecha, lo que descarta el silencio administrativo alegado.

La acción administrativa sancionatoria caduca en el término de tres años, contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción aduanera, momento que correspondería en este caso a la presentación de las declaraciones de importación del primer trimestre del año 2013. Este término solo se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, y no con el requerimiento especial.

¹⁰ Folios 318 a 332, c. p. 2.



Dado que la sanción fue impuesta en la misma actuación administrativa a través de la cual se liquidó oficialmente el valor en aduana de la mercancía importada por la demandante en los meses de enero, febrero y marzo de 2013, y que las declaraciones privadas fueron presentadas entre el 23 de enero y el 31 de marzo del 2013, la administración solo podía imponer sanciones por esos hechos hasta el 31 de marzo del 2016. Como la notificación de la liquidación oficial solo se surtió el 27 de abril del 2016, la sanción fue impuesta fuera del término de tres años que tenía la administración para tal efecto, lo que da lugar a declarar la nulidad de los actos demandados, y la firmeza de las declaraciones cuestionadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal con base en los siguientes argumentos¹¹:

La sentencia apelada no diferenció entre dos fenómenos jurídicos disímiles, como son la caducidad de la acción administrativa sancionatoria y la firmeza de la declaración de importación. En este caso no hubo una actuación administrativa sancionatoria independiente, sino una actuación encaminada a determinar unos tributos aduaneros que no fueron pagados, lo que condujo a adelantar el procedimiento establecido, y a proferir Liquidación Oficial de Revisión del Valor en Aduanas.

No se configuró la caducidad de la potestad sancionatoria, pues si bien el punto de partida para contabilizar el término de caducidad de la acción administrativa sancionatoria es la comisión del hecho u omisión constitutivo de la infracción administrativa aduanera como regla general, ello está supeditado a que tal acción u omisión pueda determinarse de manera inmediata. Eso no ocurre en este caso, pues se debió adelantar un estudio de valor para determinar si el valor declarado corresponde o no con el que resulte de la investigación.

En la medida en que la posible comisión de la infracción consistente en declarar una base del valor en aduanas inferior al que corresponde solo puede determinarse con un estudio de valor que demuestre la base inferior, la existencia de una infracción solo se conocerá por la administración una vez se realice el estudio de valor. Suponer que el hecho sancionado se cometió antes de contar con dicho estudio haría imposible la imposición de la sanción, por lo que debe entenderse que el término de caducidad solo debe contarse a partir del momento en que la administración cuenta con ese estudio. No entenderlo así haría nugatorias las facultades de investigación y control de fiscalización de la administración.

Por otra parte, el Tribunal reconoce que la notificación del requerimiento especial aduanero interrumpe el término de firmeza de la declaración de importación, pero al momento de decidir sobre la legalidad de los actos administrativos, los anula en su totalidad, cuando a lo sumo debió declarar la nulidad parcial de los mismos en cuanto a la imposición de la sanción. La consecuencia de la ocurrencia de la caducidad de la acción administrativa sancionatoria no es la firmeza de las declaraciones de importación, sino la imposibilidad para la DIAN de hacer efectiva la sanción.

¹¹ Folios 342 a 351, c. p. 2.



En el presente caso, el requerimiento especial aduanero fue notificado antes de que hubiera transcurrido el término de tres años señalado en la ley. Por ello, el Tribunal debía declarar la nulidad parcial de los actos demandados, lo cual llevaría a la conclusión de que la DIAN no puede hacer efectivo el cobro del valor de la sanción, pero sí el monto resultante de la liquidación oficial de revisión de valor por los tributos aduaneros dejados de pagar por la sociedad demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró, en términos generales, los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹².

Por su parte, la **demandante** insistió en lo dicho en la demanda¹³.

MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó acoger las pretensiones de la demanda¹⁴.

A su juicio, de conformidad con los materiales probatorios que figuran en el expediente tales como el contrato de licencia, el certificado del revisor fiscal de Adidas AG, y el dictamen técnico, se concluye que el pago por concepto de publicidad internacional es diferente, separable y no asimilable al pago por regalías, como lo afirma la sociedad demandante.

En cuanto a la caducidad, la demandante presentó ante la DIAN el 12 de febrero de 2016 la Respuesta al Requerimiento Especial Aduanero nro. 1-03-238-419-435-5-0000222 del 21 de enero del 2016, y la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Valor el 27 de abril de 2016; esto es, pasados cincuenta días a partir del día siguiente a la radicación de la respuesta al requerimiento especial aduanero. Si bien la Liquidación Oficial de Revisión de Valor debía ser notificada a más tardar el 20 de abril del 2016, independientemente de lo consagrado en el parágrafo del artículo 512 del Estatuto Aduanero, esta notificación se llevó a cabo el 27 de abril del mismo año, cuando ya había caducado el término.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala debe determinar (i) si la sentencia apelada adolece de incongruencia, al anular los actos administrativos por agotamiento de la potestad sancionatoria, (ii), si había operado la caducidad para imponer sanción aduanera a cargo de la sociedad demandante en los actos demandados y (iii) si los pagos por tarifa de mercadeo internacional y regalías pagados por la demandante a la sociedad Adidas AG debían incluirse en el valor de

¹² Expediente electrónico en la plataforma SAMAI, documento nro. 32.

¹³ Expediente electrónico en la plataforma SAMAI, documento nro. 33.

¹⁴ Expediente electrónico en la plataforma SAMAI, documento nro. 34.



aduanas de las mercancías importadas, conforme lo sostenido por la administración aduanera en los actos demandados.

El principio de congruencia de la sentencia

En virtud del principio de congruencia, el juez debe resolver una controversia jurídica delimitada por las propias partes tanto en la demanda como en su contestación, de tal manera que no le es dable al juez pronunciarse sobre puntos o asuntos no discutidos por las partes. Dijo esta Corporación sobre el particular:

“Este principio de la congruencia de la sentencia, exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso”¹⁵.

El principio de congruencia frente a las providencias judiciales busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, en dos dimensiones: una externa; esto es, atendiendo a los argumentos y hechos expuestos en la demanda y en la respuesta a la misma¹⁶; y otra interna, que exige correspondencia entre los razonamientos y las normas aplicadas por el juez y la decisión tomada frente a las pretensiones, de tal manera que pueda determinarse si la decisión tomada deriva del examen de los hechos y las pruebas debatidos en el proceso, conforme a las normas que resultan aplicables.

En el caso concreto, en la parte motiva de la providencia apelada, el Tribunal analizó en primer lugar la alegada pérdida de competencia de la administración para proferir los actos demandados como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo regulado según los artículos 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999, para concluir que éste no se configuró, y por tanto, no había lugar a declarar la firmeza de las declaraciones de importación cuestionadas por la DIAN. Dijo el Tribunal¹⁷:

“Nótese que si bien el artículo 512 del Estatuto Aduanero determina que una vez radicada la respuesta al requerimiento especial aduanero por parte del contribuyente, la autoridad aduanera dispondrá de 45 días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la formulación de la liquidación oficial, so pena que opere el silencio administrativo positivo; lo cierto es que la propia normativa en su parágrafo de manera expresa señala que dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación, de modo que la institución del silencio administrativo positivo en materia aduanera solo se materializa si la Administración dentro del plazo mencionado no dicta el acto correspondiente. (...)”

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 16 de agosto de 2002, exp. 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencias de 21 de noviembre de 2007, exp. 15770, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, 6 de octubre de 2009, exp. 16533 y de 22 de marzo de 2013, exp. 19192, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 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.

¹⁷ FI. 29 de la sentencia de primera instancia, copiada en medio magnético (CD) a folio 745, c.p. 2.



“De acuerdo con el trámite que se adelantó ante la entidad demandada, la Sala advierte que el 12 de febrero de 2016, la sociedad ADIDAS COLOMBIA LTDA contestó el Requerimiento Especial Aduanero nro. 1-03-238-419-435-5-0000222 de 21 de enero de 2016, por lo que la Administración tenía hasta el 20 de abril de 2016 para expedir la Liquidación Oficial de Revisión de Valor (45 días). Observa la Sala que el acto que decide de fondo, esto es, el liquidatorio se expidió el mismo 20 de abril de 2016, razón por la cual no se configuró el silencio administrativo positivo en cabeza de la sociedad demandante y tampoco operó la firmeza de las declaraciones de importación cuestionadas”.

Posteriormente, el *a quo* abordó el examen del ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración, para concluir que esta había caducado respecto de algunas de las declaraciones de importación cuestionadas¹⁸ :

“...teniendo en cuenta que la caducidad debe contarse desde la fecha en que se cometió la infracción y que cada declaración de importación es independiente e instantánea, pues se perfecciona en un solo acto. En el *sub examine*, la sanción contemplada en el numeral 3o del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999 fue impuesta en la misma actuación administrativa a través de la cual se liquidó oficialmente el valor en aduana de la mercancía importada por la demandante en los meses de enero, febrero y marzo de 2013 contenido en la Resolución No. 1-03-241-201-640-0-0521 de 20 de abril de 2016 y habida cuenta que, las declaraciones privadas fueron presentadas entre el 23 de enero de 2013 y el 31 de marzo de 2013 de manera discontinua, la Sala precisa que respecto de las mentadas declaraciones, la Administración ostentaba su facultad sancionadora sólo hasta el 31 de marzo de 2016 y como quiera que la notificación de la Liquidación Oficial Valor solo se surtió el 27 de abril de 2016, esto es, casi un mes después de finalizado el trimestre, resulta evidente que dicha sanción fue impuesta fuera del término que tenía la Administración para tal efecto.

En ese orden de ideas, ante la notificación extemporánea de la Liquidación Oficial Valor No. 1-03-241-201-640-0-0521 de 20 de abril de 2016, pues, se reitera, la misma se surtió el 27 de abril de 2016 según obra en el folio 181 vuelto del cuaderno principal, es decir, por fuera de los tres (3) años siguientes al acaecimiento del hecho sancionador, es claro que se configuró la caducidad de la facultad sancionatoria de la Administración y como consecuencia, hay lugar anular los actos combatidos. (...)

En estas condiciones y como quiera que prospera el cargo por la caducidad de la acción sancionatoria respecto del período objeto de litis, esto es, el primer trimestre del año 2013, la Sala declarará la nulidad de los actos acusados en virtud de la caducidad de la acción aduanera y la firmeza de las declaraciones de importación presentadas durante los meses de enero, febrero y marzo de 2013 por las razones antes anotadas”.

De acuerdo con el anterior análisis, para el tribunal, si bien el término de firmeza de las declaraciones de importación difiere de aquel que tiene la DIAN para ejercer su facultad sancionatoria, y está regulado en normas diferentes, al analizarse el ejercicio de la acción sancionatoria, se concluyó que esta había caducado, y que ello daba lugar a la firmeza de las declaraciones de importación.

¹⁸ *Ibidem*, págs. 33 y 34.



La Sala advierte que esta sustentación carece de la congruencia interna que les exige la ley a las providencias judiciales, en la medida en que la decisión tomada relativa a la firmeza de las declaraciones de importación no deriva de la caducidad de las sanciones impuestas, conforme al análisis que llevó a cabo el Tribunal en la parte motiva de la sentencia apelada. Y en tanto las sanciones impuestas serían objeto de un juicio de legalidad diferente al de las liquidaciones oficiales de revisión, tal diferencia llevaría a declarar la nulidad parcial de los actos demandados, y no a su nulidad total.

Por ello, la Sala concluye que le asiste razón a la DIAN en cuanto a la existencia de una falta de congruencia en la sentencia apelada, por lo que procede el cargo de apelación. Y dado que el Tribunal no se pronunció sobre los demás cargos planteados en la demanda, la Sala procede a su estudio.

La caducidad de la acción administrativa sancionatoria en materia aduanera

El Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente al momento de la expedición de los actos demandados) contemplaba en el inciso primero del artículo 478 una norma especial sobre caducidad de la acción administrativa sancionatoria en materia aduanera. Decía esta norma:

“Artículo 478. *Caducidad de la acción administrativa sancionatoria.*

La acción administrativa sancionatoria prevista en este Decreto, caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera.

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 infracciones al régimen aduanero podían imponerse mediante resolución independiente, o en el curso de un proceso de fiscalización a través de una liquidación oficial, como se deriva de la definición de “liquidación oficial” contenida en el artículo 1º. del mismo Estatuto Aduanero, así:

“LIQUIDACION OFICIAL: Es el acto mediante el cual 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 se ajusta a las exigencias legales aduaneras. La liquidación oficial también puede efectuarse para determinar un menor valor a pagar en los casos establecidos en este Decreto”.

(Subraya la Sala)

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 modificadas¹⁹.

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 artículo 478 citado 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 modificatorio de las obligaciones aduaneras.

Así lo había considerado esta Corporación en anteriores decisiones, en las que aclaró que la potestad sancionatoria en materia tributaria 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 2011²⁰:

“El requerimiento, es un acto de tramite 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 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.

La Sala precisa, que no puede incluirse para el conteo del término de los 3 años que trata el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, el tiempo que la Administración tomó para resolver el recurso de reconsideración. Ello, por cuanto el acto que impone la sanción es el inicial (liquidación oficial de revisión de valor), y no el que resuelve el recurso de reconsideración, que por cierto se limitó a reconfirmar la voluntad de la Administración contenida en el primer acto referido”.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 22 de octubre de 2020, exp. 22059, M.P. Milton Chaves García.

²⁰ 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.



Por lo anterior, la Sala procede a rectificar su posición anterior, para retomar la tesis según la cual 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. En todo caso, se tiene 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.

Para el caso concreto, se tiene que las declaraciones de importación que fueron objeto de cuestionamiento por parte de la administración fueron presentadas entre el 23 de enero y el 31 de marzo del 2013 de manera discontinua, mientras que la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-0521 en la cual impone la sanción anteriormente propuesta el día 20 de abril del 2016, notificada el día 27 del mismo mes y año²¹. Por ello, es menester concluir que la sanción impuesta en los actos demandados fue impuesta cuando ya había transcurrido el término de caducidad de tres años fijado en la ley entonces aplicable para ello, por lo que su imposición carecía de soporte jurídico.

No prospera el cargo.

Ajuste al valor de la mercancía en aduana conforme al Acuerdo de Valoración de la OMC

La Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 1.º 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 o Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

Según este Acuerdo, la base para determinar el valor en aduana de los bienes importados es el valor de la transacción entre las partes, ajustado (si hay lugar a ello) conforme lo dispuesto en el artículo 8 del mismo Acuerdo. Dice esta disposición:

“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;

²¹ Folios 335 a 381, c.a. 2.



b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, (...)

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.

(...)

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

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

En el mismo sentido, el artículo 18 de la Resolución CAN 846 de 2004 establece que para determinar el valor en aduana por el método del valor de transacción, deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, únicamente los elementos relacionados en el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

En este caso, se discute si es procedente el ajuste de valor en aduanas de las mercancías consignadas en las declaraciones de importación presentadas por la demandante durante el primer trimestre del año 2013, en el sentido de incluir (i) el valor de la "tarifa de comercialización internacional" que la demandante debe pagar a la sociedad alemana Adidas AG, según el artículo 5 del contrato de licencia suscrito entre ambas, y (ii) el valor de las regalías pagadas conforme lo dispuesto en el artículo 8 del mismo contrato, razón por la que se abordará el estudio de cada uno de los conceptos por separado.

a. Ajuste al valor por concepto de Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional (IMF o TCI)

El contrato de licencia suscrito el 1.º de enero entre la sociedad demandante y la sociedad alemana Adidas AG estipula en su artículo 5.º el pago de una "tarifa de comercialización internacional" en los siguientes términos²²:

"Artículo 5

TARIFA DE MERCADO INTERNACIONAL

5.1. EL LICENCIATARIO [Adidas Colombia Ltda.] le pagará al LICENCIANTE [Adidas AG] 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.

²² Folios 265 vto. y 266, c. a. 2.



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”.

Según el numeral 1.15 del mismo contrato, la expresión “ventas netas” se refiere a “los ingresos brutos de todas las ventas de los PRODUCTOS y PRODUCTOS LICENCIADOS recibidos por el LICENCIATARIO o las sucursales del LICENCIATARIO a clientes independientes, menos impuestos de venta, declaraciones de impuestos, rebajas, descuentos en efectivo, descuentos comerciales otorgados y tomados, los fletes y seguros si se facturaron por separado o excluidos específicamente del precio de venta”²³.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad demandante paga la tarifa de comercialización internacional a favor de Adidas AG, según lo establecido en el contrato, la suma equivalente al 4% de sus ventas netas por los beneficios en la comercialización de los productos que recibe el comprador en el territorio nacional, derivados de las actividades de publicidad internacional o regional que son efectuadas por la licenciante a nivel global, tales como (i) la firma y manejo de contratos y patrocinio de eventos con atletas, equipos y federaciones deportivas de importancia regional o global, (ii) la creación de conceptos y eslóganes para campañas de publicidad globales, (iii) el patrocinio de reconocidos deportistas y equipos deportivos internacionales, (iv) la asistencia a eventos deportivos globales como los Juegos Olímpicos o la Liga de Campeones, y (v) campañas de publicidad globales y la creación de la página web que permite el acceso en el territorio.

Resulta claro que el objeto de dichos pagos se diferencia del de las regalías o cánones que también debe pagar la demandante de conformidad con el mismo contrato, pues

²³ Folio 259, c. a. 2.



estas últimas remuneran a la sociedad licenciante por el derecho otorgado para la explotación de propiedad intelectual. Según el artículo 8, las regalías corresponden a la contraprestación a favor de la sociedad licenciante por el derecho a usar las marcas de su propiedad y su *know-how* en Colombia, cuestión diferente e independiente de la remuneración derivada de la actividad de publicidad internacional que desarrolla la licenciante.

Para la DIAN, el ajuste al valor equivalente a las sumas pagadas por la demandante como “tarifa de comercialización internacional” es procedente, en la medida en que tal pago corresponde realmente a los beneficios de comercialización obtenidos por la licenciante, derivados de la venta de las mercancías importadas, y porque tal erogación se calcula sobre las ventas netas realizadas por la demandante.

En efecto, en la liquidación oficial de revisión de valor consta que la DIAN sustentó la adición de la tarifa de comercialización internacional en el artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valorización de la OMC, y no en el artículo 8.1.c (que corresponde a la adición de las regalías). En efecto, en dicho acto administrativo se lee:

*“Precisar que la División de Gestión de Fiscalización de ésta Dirección Seccional propuso **dos (2) ajustes de valor**, con el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-419-435-5 0000222 del 21 de enero de 2016, el primero de ellos corresponde al literal d del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor en un porcentaje del 4% del valor de la reventa que Adidas Colombia Ltda. paga al licenciataria Adidas AG, como remuneración por los beneficios de la comercialización de los productos y productos licenciados, tarifa esta que denominaron las partes **“Tarifa de Comercialización Internacional (“TCI”)**” (...)²⁴.*

De conformidad con el literal d) del artículo 8.1 del Acuerdo de Valoración de Aduanas arriba transcrito, solo habrá lugar al ajuste del valor en aduanas para añadir “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”.

Como se señaló anteriormente, 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, en concordancia con el numeral 1 del artículo 18 de la Resolución CAN 846 de 2004 deben formar o integrar el valor de la mercancía en aduana.

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

²⁴ Folio 348, c. a. 2.



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 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.

b. Ajuste al valor por concepto de regalías

El contrato de licencia suscrito por la demandante con Adidas AG establece la obligación de la primera a pagarle a la segunda un porcentaje sobre las ventas de los productos licenciados²⁵:

"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. [...]*

En aplicación del artículo 8.1 literal c) del Acuerdo de Valor Aduanero, y el artículo 26 de la Resolución CAN 846 de 2004, para que el canon o regalía forme parte del valor de la mercancía en aduanas, se requiere 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. A continuación, la Sala estudiará si los pagos por regalías pactados cumplen o no con las condiciones para añadirse al valor en aduanas en aplicación de las normas mencionadas.

i) El pago debe estar relacionado con la mercancía que se valora

²⁵ Folio 271, c. a. 2.



Para la demandante, 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, así como ventas de productos que no fueron importados, sino manufacturados en Colombia.

Si bien es cierto que la estimación de las regalías pagadas por la demandante a favor de la sociedad licenciante puede incluir mercancías que no fueron objeto de importación, ello no descarta la verificación de este requisito, en tanto no se opone ni contradice la posibilidad de liquidar regalías sobre las mercancías importadas.

No se cuestiona el hecho de que las mercancías incluidas en las declaraciones de importación del primer trimestre de 2013 corresponden a prendas de vestir, calzado, accesorios de vestir y otros elementos de la marca Adidas, como tampoco el hecho de que en virtud del contrato de licencia, la demandante está autorizada para fabricar productos de la misma marca en el país. Pero que haya lugar a pagar regalías por los productos manufacturados y vendidos en Colombia no se opone a que también deba liquidarse esa obligación teniendo en cuenta las mercancías importadas.

Es claro que hay una relación entre la obligación de pagar regalías a la licenciante, si la mercancía que se vende en Colombia comprende o incluye la importada, aún si también se venden bienes objeto de licencia que fueron manufacturados en Colombia, al punto en que la venta de elementos importados se utiliza como base de cálculo de la regalía. Además, de acuerdo con el artículo segundo del contrato, la licencia que se le concede a la demandante no solo abarca la manufactura de los productos en el territorio, sino también la de distribuir, comercializar y vender los productos licenciados en el país.

De esta manera, contrario a lo alegado por la demandante, se concluye que el pago de las regalías sí está relacionado con las importaciones, pues cubre 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

Frente a este punto, puede indicarse 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 consideró²⁶ 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 nro. 1684 de 2014 proferida por la CAN “constituyen

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 20435, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



un instrumento interpretativo, cuya finalidad es absolver diferentes cuestionamientos que se plantean alrededor de la aplicación del Acuerdo, circunscrito a supuestos fácticos reales o teóricos²⁷; así mismo, en el derecho interno²⁸ “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”²⁹.

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

**«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, la obligación del pago de la regalía nace de un contrato diferente al de las operaciones de compra y venta internacional que dieron lugar a las declaraciones de importación objetadas, puesto que la sociedad Adidas Colombia Ltda. debe pagar las regalías a su controlante o matriz Adidas AG en virtud del contrato de licencia, mientras que la compra de mercancía se realizó a su vinculada Adidas Latin America S.A.

Por 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 mercancía, tal y como lo dispone el numeral 9.2. del artículo 9 del contrato de licencia. Pero esto no desvirtúa que dicho pago sea una condición de venta, si se tiene

²⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 22734, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁸ Artículo 259 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con la Decisión 571 de la CAN.

²⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 22734, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



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*”³⁰. Así, el simple hecho de que la sociedad demandante cuente con un término para subsanar el cumplimiento de su obligación no desconoce el hecho de que efectivamente está previsto que la falta de pago del canon condiciona la vigencia del contrato.

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

c) Que 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 de 2013; además, no todos los bienes importados se venden, pues algunos son destinados a patrocinios.

En la liquidación oficial de revisión valor consta que la DIAN ajustó cada una de las 876 declaraciones de importación del primer trimestre de 2013, de conformidad a las condiciones del contrato (cláusula 4.1 del artículo 8 del contrato de licencia), tomando el valor de las mercancías importadas, y la proporción de las regalías pagadas en el periodo, para calcular el valor de las regalías correspondiente a cada declaración, y añadirlas al valor declarado. Cabe añadir que también se incluyó una estimación proporcional de los pagos correspondientes a la tarifa de comercialización internacional, como reversión de pagos, así³¹:

Valor total del Valor FOB USD\$ Primer trimestre /2013 (fuente SIFARO)	23.550.776.369
Total valor regalía girado al exterior USD\$	419.800.42
Regalía por USD\$	0.017825
Total valor reversión (IMF) girado al exterior USD\$	1.253.137.05
Reversión por USD\$	0.053210

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

Por otra parte, no existe prueba en el expediente que permita determinar qué parte de las ventas efectuadas en el territorio nacional correspondió a productos licenciados manufacturados en el país, por lo que no es posible desestimar los cálculos efectuados por la DIAN en la liquidación oficial de valor. Si bien la demandante aportó una constancia del operador logístico y agente aduanero de Adidas Colombia³², que da cuenta de que no toda la mercancía importada en el periodo en cuestión fue retirada de bodega en el mismo lapso, ello no permite estimar la diferencia en las

³⁰ Folio 243, c.a. 2.

³¹ Folio 361 vto., c. a. 2.

³² Folio 290, c. a. 1.



ventas realizadas en ese periodo, ni cuestiona las bases tomadas por la administración, por lo que no es suficiente para desestimar la objetividad de las cifras ni de los cálculos efectuados realizados por la DIAN en los actos demandados.

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, pues el debate consiste precisamente en que la demandante sostiene 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.

En conclusión, procede el ajuste de valor de la mercancía importada, pero solo respecto de las regalías pagadas por la sociedad Adidas Colombia Ltda., a su controlante Adidas AG, razón por la cual procede la sanción del 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponde, de conformidad con el artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

En este orden de ideas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se le ordenará a la DIAN practicar liquidación oficial de valor reliquidando los tributos aduaneros del arancel e IVA de las 876 declaraciones de importación a las que se refieren los actos administrativos examinados, excluyendo del ajuste de valor lo que corresponde a la tarifa de mercadeo internacional (TMI o TCI), por lo que solo se adicionará al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, lo correspondiente al pago de las regalías. En la reliquidación no habrá lugar a incluir valor alguno por concepto de sanciones aduaneras, conforme lo expuesto en el acápite correspondiente.

Condena en costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

F A L L A

PRIMERO: **Revocar** la sentencia del 19 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar, se dispone:



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00207-01 (25552)
Demandante: Adidas Colombia Ltda.
FALLO

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de (i) la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-0521 expedida el 20 de abril de 2016 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, de (ii) la Resolución nro. 005981 del 17 de agosto de 2016 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica, pertenecientes ambas divisiones a la UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y de (iii) la Resolución nro. 008384 expedida el 31 de octubre de 2016 por la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se determinó un ajuste del valor en aduanas sobre las declaraciones de importación del primer trimestre del año 2013 presentadas por la sociedad Adidas Colombia Ltda. ^[1] _{SEP}

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENA** a la DIAN que practique liquidación oficial de valor, reliquidando los tributos aduaneros del arancel e IVA de las declaraciones de importación a las que se refieren los citados actos administrativos, de conformidad con lo indicado en esta providencia, y sin incluir valor alguno por concepto de sanciones aduaneras.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO