



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00829-01 (26991)
Demandante: ADIDAS COLOMBIA LTDA.
Demandada: DIAN

Temas: Tributos aduaneros. Caducidad de la potestad sancionatoria.
Valoración aduanera. Comercialización internacional y regalías

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante¹ y demandada² contra la sentencia del 25 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió³:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor n.º 1-03-241-201-640-0-1119 de 12 de marzo de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio de la cual modificó las 1.628 declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante, por el primer trimestre del año 2016, su confirmatoria la Resolución n.º. 005838 de 12 de agosto de 2019, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, ORDENAR a la U.A.E. DIAN realizar una nueva liquidación oficial de valor respecto de las 1.628 declaraciones de importación presentadas por ADIDAS COLOMBIA LIMITADA en el periodo comprendido entre enero a marzo de 2016, excluyendo de dicha liquidación lo pagado por concepto de Tarifa de Mercadeo Internacional; así como las 141 declaraciones de importación dentro de las cuales se hayan importado mercancías de la marca REEBOK y con fundamento en ello, calcular los ajustes del valor en aduanas de la mercancía importada. Además, deberá efectuar los ajustes que correspondan a la sanción impuesta prevista en el artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, en razón a la exclusión del concepto de tarifa de mercadeo internacional y a las declaraciones en las que se importan productos de la marca REEBOK que se dispone.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. (...)»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La sociedad Adidas Colombia Ltda. durante el primer trimestre de 2016 (enero a marzo), introdujo al territorio aduanero nacional calzado y productos confeccionados para uso

¹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «20RECURSOAPELACIONDEMANDANTE.pdf»

² Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «22APELACIONDIAN.pdf»

³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «14SENTENCIA.pdf»



doméstico y deportivo, mediante 1.628 declaraciones de importación⁴. La mercancía se compró a la empresa Adidas Latín América vinculada a la sociedad Adidas AG.

El 14 de diciembre de 2018, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá formuló el Requerimiento Especial Aduanero nro. 1-03-238-419-435-60004821, en el que le propuso a Adidas Colombia Ltda.: (i) pagar la diferencia dejada de cancelar del arancel por \$2.820.854.000 y del IVA \$2.604.778.000 para un total de tributos aduaneros de \$5.425.632.000, y (ii) pagar la sanción equivalente al 50% de la diferencia entre la base gravable declarada y el valor en aduana determinado, liquidada en cuantía de \$6.729.439.000. En total tributos más sanción de \$12.155.071.000.

Lo anterior, porque el importador declaró una base gravable inferior al no ajustar el precio pagado o por pagar con la parte proporcional del canon y la tarifa de comercialización internacional pagados a Adidas AG en cada una de las declaraciones. El requerimiento especial se notificó por correo certificado entregado el 18 de diciembre de 2018.

El 11 de enero de 2019, la sociedad Adidas Colombia Ltda. respondió el requerimiento especial, oponiéndose a la propuesta de la Administración.

El 12 de marzo de 2019, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-1119 para las 1.628 declaraciones de importación, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial⁵. Se notificó por correo certificado el 19 de marzo de 2019⁶.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración, decidido con la Resolución nro. 005838 del 12 de agosto de 2019, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión de valor⁷. También se negó la solicitud de silencio administrativo positivo, decisión ratificada en las Resoluciones nros. 006858 de 11 de septiembre de 2019 (reposición)⁸ y 008065 de 17 de octubre de 2019 (apelación)⁹.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 5 a 7):

⁴ Las declaraciones de importación están relacionadas en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-1119 del 12 de marzo de 2019 (Hojas nros. 94 a 124), ff.284 a 315.

⁵ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD. Archivo: «Anexo 4. Liquidación Oficial de Revisión.pdf»

⁶ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD. Archivo: «Anexo 22. Copia de guía de envío de la Liquidación Oficial de Revisión.pdf».

⁷ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD. Archivo: «Anexo 5. Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración.pdf».

⁸ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD. Archivo: «Anexo 7. Resolución que resuelve el Recurso de Reposición.pdf».

⁹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD. Archivo: «Anexo 8. Resolución que resuelve el Recurso de Apelación.pdf».



A. PRINCIPAL.

1. A TÍTULO DE NULIDAD

Se declare la nulidad absoluta de los actos administrativos demandados al haber sido proferida la Liquidación Oficial de Revisión de Valor por un funcionario carente de competencia temporal para ello.

La falta de competencia temporal se configuró en razón a que la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0-1119 del 12 de marzo de 2019 fue expedida, esto es remitida a mi poderdante, y notificada por fuera del término preclusivo y perentorio con que la Autoridad Aduanera contaba para ello.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Se sirva declarar la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por mi representada durante el primer trimestre del año 2016, en aplicación de lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 609 del Decreto 390 de 2016, y como consecuencia se archive el proceso definitivamente, al haberse expedido, esto es enviado al contribuyente, y notificado la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0-1119 del 12 de marzo de 2019 por fuera del término preclusivo y perentorio con que la Autoridad Aduanera contaba para ello.

B. SUBSIDIARIA.

1. A TÍTULO DE NULIDAD.

Que como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los actos administrativos demandados, se sirva declarar la nulidad absoluta de (i) la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0-1119 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá; (ii) la Resolución No. 005838 del 12 de agosto de 2019 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en las cuales se determinó indebidamente un ajuste de valor en aduanas sobre las declaraciones de importación presentadas por mi representada durante el primer trimestre de 2016; (iii) la Resolución No. 006858 del 11 de septiembre de 2019, por medio de la cual la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió el recurso de reposición interpuesto por adidas Colombia Ltda. en contra de la Resolución No. 005838 del 12 de agosto de 2019, mediante la cual, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN negó la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo; y (iv) la Resolución No. 008065 del 17 octubre de 2019, por medio de la cual la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió el recurso de apelación interpuesto por adidas Colombia Ltda. en contra de la Resolución No. 005838 del 12 de agosto de 2019, mediante la cual, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN negó la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por adidas durante este proceso, ya sea en lo que se refiere a lo correspondiente a la controversia de las regalías, o que corresponda al ajuste por el IMF "*International Marketing Fee*", también denominado en español "*Tarifa de Mercado Internacional*", solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos antes mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, como restablecimiento del derecho se declare la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la Compañía durante el primer trimestre del año 2016 (Anexo 14), específicamente entre el 04 de enero de 2016 y el 31 de marzo del mismo año, y que como consecuencia de ello 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 anteriormente señaladas.

En caso de 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.

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO.

Que teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico 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.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365, y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 6.º, 29, 83, y 95.9 de la Constitución; 1602 y 1618 del Código Civil; 5.º Ley 489 de 1998; 3.º, 40, 42, 52 y 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo); 260-2, 260-3, 711, 730 y 742 del Estatuto Tributario; 164 a 167, 174 a 176 y 187 del CGP (Código General del Proceso); 197 de la Ley 1607 de 2012; 478 y 499 del Decreto 2685 de 1999; 478, 499, 507, 516, 522, 559, 588 y 609 del Decreto 390



de 2016; 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT (hoy OMC); 31 de la Resolución 846 de 2004 de la CAN; 8,13, 20, 28 y 33 de la Resolución 1684 de 2014 de la CAN, y 173 de la Resolución 4240 del 2000 de la DIAN, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 20 a 164):

1. Falta de competencia temporal para expedir la liquidación oficial de valor.

De acuerdo con los artículos 588 y 609 del Decreto 390 de 2016, cuando el contribuyente responde el requerimiento especial y no se practican pruebas, la DIAN tiene 45 días para expedir la liquidación oficial de valor, lo que comprende su notificación. En este caso la respuesta al requerimiento especial se dio el 11 de enero de 2019, sin que mediara práctica de pruebas, por lo que la notificación de la liquidación oficial debió surtirse a más tardar el 15 de marzo de 2019, sin embargo, se realizó el 19 de marzo siguiente, razón por la que se configuró el silencio positivo de la Administración con la consecuente pérdida de competencia para proferir el acto de determinación.

2. Inclusión de costos de publicidad en el valor en aduanas

2.1. Falsa motivación porque los actos administrativos demandados se fundamentaron en hechos inexistentes

La demandada consideró erróneamente que lo pagado a Adidas AG (matriz del grupo empresarial Adidas) por publicidad internacional correspondía a un pago indirecto por la reventa de los productos (reversión), no obstante, lo sufragado son las actividades de posicionamiento de la marca Adidas a nivel global, lo que comprende, entre otras, las relacionadas con los contratos de patrocinio suscritos con atletas, equipos o federaciones deportivas, mantenimiento de páginas web y/o participación en la organización de eventos comerciales internacionales.

También, valoró inadecuadamente el artículo 5 del contrato de licencia suscrito con Adidas AG, pues el pago de la publicidad internacional pactado a la tarifa del 4% de las ventas netas no es una reversión porque esa tarifa no tiene relación directa con las mercancías importadas y, aunque dicha tarifa se calcula sobre las ventas netas, no todo lo que se importa se vende. De modo que, dicho costo no puede incluirse en el valor en aduanas.

2.2. Falsa motivación porque los conceptos de publicidad internacional y regalías no son asimilables y en el contrato de licencia están separados

La decisión de la Administración se cimentó en el supuesto fáctico inexistente consistente en que las regalías y los gastos de publicidad internacional son iguales, análogos e inseparables, además, remunerar el mismo concepto, lo que no es cierto, dado que en el contrato de licencia se pactaron de forma independiente y autónoma, así: (i) la tarifa de publicidad internacional es el 4% de las ventas netas (art. 5) y (ii) el canon por la explotación de los derechos de propiedad intelectual (regalías) corresponde al 6% de las ventas netas (art. 8).

Los conceptos de regalías y de publicidad internacional difieren en que, el primero se paga por el derecho de usar las marcas y el *Know How* dentro del territorio, y el segundo remunera las expensas globales o internacionales de la publicidad.



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

No se puede interpretar que lo pagado por publicidad internacional es una reversión del valor de la mercancía basado en que la tarifa del 4% se calcula sobre el valor de las ventas netas de los productos licenciados, pues esa fue la fórmula que las partes acordaron para determinar la tarifa de comercialización internacional - TCI e incluye la venta de los bienes que son fabricados dentro del territorio colombiano.

El estudio técnico elaborado por el doctrinante Daniel Zolezzi, aportado con la demanda, demuestra que no existe conexión entre las regalías y los pagos por la publicidad internacional, con lo cual estos últimos no deben formar parte del valor de la mercancía.

2.3. Falsa motivación porque la publicidad internacional no corresponde a un plan de mercadeo pagado como una regalía

La Administración se equivocó al considerar que la publicidad internacional era parte de un plan de mercadeo, inmerso en el concepto de *Know How*, para concluir que la publicidad correspondía a una regalía. Eso, porque las erogaciones por publicidad internacional pactadas a favor de Adidas AG retribuyen los gastos publicitarios incurridos a nivel mundial al patrocinar equipos deportivos, atletas reconocidos o federaciones deportivas; pero no son una contraprestación por la elaboración de un documento que defina objetivos comerciales, ni por la dirección de un asunto de promoción y publicidad, que son las acciones que constituyen un plan de mercadeo.

El elemento característico de la publicidad internacional es el conocimiento o el dominio público, mientras que el *Know How*, está dotado de valor económico en razón a la información secreta empresarial que lo conforma, por lo tanto, no son conceptos equiparables.

2.4. Indebida aplicación del literal d) del artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014 y del literal d) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración

El literal d) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC y el artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014 de la CAN determinan que el valor de transacción debe reajustarse con el producto de la reventa únicamente cuando se revierta directa o indirectamente al vendedor.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA, a fin de aplicar el citado literal, expuso en el Estudio de Caso 2.1, que el reajuste al valor en aduana con el valor de la reventa -reversión- debe existir una interdependencia entre el beneficio neto y el valor de transacción, para lo cual se debe utilizar una fórmula que omitió la DIAN. Además, el pago de la TCI no revierte el valor de reventa, en tanto uno es el vendedor de la mercancía (Adidas Latín América o Adidas Internacional Trading B.V.) y otro el licenciante (Adidas AG).

2.5. Falta de aplicación del artículo 1° del Acuerdo de Valoración y sus notas interpretativas, así como del comentario 16.1 de la Resolución 1684 de 2014

Los actos demandados se fundamentaron en una adición impropia al valor de la mercancía en aduana, toda vez que el artículo 1° del Acuerdo de Valoración y sus notas



interpretativas, así como del comentario 16.1 de la Resolución 1684 de 2014 determinan expresamente que los pagos relacionados con la comercialización posterior de los bienes importados, incluso en razón de un acuerdo y que beneficiaran al vendedor, no constituyen reversión susceptible de aumentar dicho valor de la mercancía importada.

2.6. Aplicación indebida del numeral 1°, literal d, artículo 8° del Acuerdo de Valoración. No todo pago al vendedor es una reversión

Siendo que la publicidad internacional remunerada a Adidas AG no se relacionaba con la mercancía importada y que tales pagos no se realizaron a los proveedores, no se presentó una reversión al vendedor, por lo que no debía aplicarse el numeral 1°, literal d, artículo 8° del Acuerdo de Valoración.

2.7. Violación e interpretación errónea de los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valor. Falta de aplicación del artículo 33 de la Resolución 1684 de 2014. Inclusión en el valor en aduanas de los gastos de publicidad

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

Los únicos conceptos que incrementan el valor en aduanas de los bienes importados son los relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor (sentencia del 11 de julio de 2013, exp. 19153, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Además, el literal d) del numeral 2 del artículo 33 de la Resolución 1684 de 2014, expresamente dispone que el valor en aduanas no comprende las actividades realizadas por el comprador en el Territorio Aduanero Comunitario para comercializar las mercancías importadas, publicidad, garantía, asistencia a ferias, etc. aunque se pueda estimar que beneficie al vendedor.

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

El Comité Técnico Aduanero en el comentario 16.1 concluyó que el costo de la campaña publicitaria no forma parte del valor en aduana ni tampoco conduce al rechazo del valor de transacción, ya que tal actividad es de las que están relacionadas con la comercialización de las mercaderías importadas.

2.8. Inaplicación de los artículos 6 y 95 [núm. 9] de la Constitución, 1602 y 1618 del Código Civil, 42 del CPACA y 742 del ET. Recaracterización sin fundamento de las obligaciones contractuales. Desconocimiento de los principios de obligatoriedad y relatividad de los contratos

En el contrato de licencia celebrado entre la demandante y Adidas AG están definidos los conceptos de publicidad internacional y regalías, no obstante, la DIAN pretermitió la



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

2.9. Inaplicación de los artículos 1 del Acuerdo de Valor, 164 a 167 del CGP, 3, 40 y 42 del CPACA y 173 de la Resolución 4240 de 2000. Carencia de un estudio de valor

El valor en aduana de las mercancías se puede determinar a partir de diferentes métodos que aplican en orden sucesivo, siendo el primero el de valor de transacción. Para establecer si es procedente o no la aplicación del método de valor de transacción y si hay lugar al ajuste, la Administración debe realizar un estudio técnico de valor, como etapa previa al inicio de la investigación que sucede con el requerimiento especial aduanero. Sin embargo, en este caso no se tiene prueba de que se haya adelantado, negación indefinida que le corresponde desvirtuar a la DIAN.

Si para la demandada, la vinculación económica entre las partes impedía aplicar el contrato de licencia en su integridad, lo procedente era que tomara otros métodos de valoración.

2.10. Violación de los derechos al debido proceso, contradicción y defensa. La entidad no resolvió todos los argumentos expresados en el recurso de reconsideración

La DIAN no resolvió la totalidad de los fundamentos jurídicos desarrollados en el recurso de reconsideración, como son: (i) lo relacionado con que los gastos de mercadeo no forman parte del valor de transacción porque están expresamente excluidos y, (ii) el cumplimiento del requisito de pago directo o indirecto respecto a las regalías.

2.11. Violación al principio de correspondencia

Para adicionar al valor de aduana lo sufragado por publicidad internacional la DIAN en la liquidación oficial dio aplicación al literal d) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración, y en tal sentido catalogó ese pago como una reversión al vendedor, sin embargo, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, tal ajuste lo motivó en el supuesto del literal c) del mismo artículo, entendiendo esa erogación como una regalía. De manera que la Administración cambió la motivación de los actos, con lo cual violó el derecho de defensa de la actora y trasgredió el principio de correspondencia contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

3. Inclusión de las regalías en el valor en aduanas

3.1. Interpretación errada de los numerales 1 [lit. c], 3 y 4 del artículo 8 del Acuerdo de Valor y de los artículos 20 y 28 de la Resolución 1684 de 2014

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

- Las regalías se pagan por todos los productos licenciados, lo que incluye los bienes importados en otros periodos y los manufacturados en Colombia. Además, retribuyen otros conceptos como: el uso de las marcas en el territorio nacional, el uso del *Know How* de Adidas en Colombia, la distribución exclusiva de calcetines en Colombia y no exclusiva en Venezuela, la celebración de



contratos de mercadeo en eventos deportivos locales y el derecho no exclusivo a manufacturar en Colombia los productos de Adidas. Por lo anterior, no existe relación entre el canon y la mercancía valorada.

- Aunque haya vinculación empresarial entre la demandante, licenciante y vendedora, el contrato de licencia prevé la posibilidad de adquirir la mercancía importada pese al pago inoportuno de las regalías (generando solo intereses de mora). Además, la licenciante Adidas AG no puede imponer condiciones de venta, porque quien provee la mercancía es Adidas Latín América, cuyo representante legal corroboró que las ventas realizadas a la demandante no están sujetas a condición. De suerte que el canon no constituye condición de venta.

- La DIAN no desagregó el porcentaje pagado de regalías respecto de la mercancía importada en el primer trimestre del 2016, de otros períodos y de los productos manufacturados en el territorio colombiano. Además, no toda la mercancía fue objeto de reventa, pues algunas unidades se entregaron gratuitamente como patrocinio en diferentes eventos deportivos, y otra parte estuvo almacenada por 7 meses, según certificó el prestador del servicio de almacenaje. Por lo anterior, el ajuste no se basó en datos objetivos y cuantificables.

- La demandante no incluyó los pagos por concepto de regalías en el precio realmente pagado, pues los pagos por regalías no cumplen los requisitos para que procediera el ajuste de valor.

3.2. Indevida aplicación del artículo 8° [num. 1°, lit. c] del Acuerdo de Valor. Inclusión de mercancía que no era para la venta y bienes de otras marcas no incluidos en el contrato de regalía celebrado con Adidas AG

Las regalías pagadas no podían ser adicionadas al valor en aduanas de los mobiliarios y las muestras para exhibición en tiendas y *showrooms* que no se destinaron a la venta, tampoco a la mercancía de la marca Reebok importada en el primer trimestre del año 2016, que no se incluye en el contrato de licencia suscrito con Adidas AG. Esto corrobora que la demandada no fundamentó el ajuste de valor en aduanas en datos objetivos y cuantificables.

3.3. Falta de aplicación de los artículos 42 del CPACA y 8 del Acuerdo de Valor. La DIAN no analizó el cumplimiento del requisito de pago directo o indirecto de las regalías

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

3.4. Errada interpretación de los artículos 1° [num. 1°, lit. c] del Acuerdo de Valor, 8 y 28 de la Resolución 1684 de 2014. Se presumió la condición de venta en la existencia de grupo empresarial, sin que esto sea prueba del tal hecho

A fin de ajustar el valor de aduana analizado, la demandada debió demostrar vinculación empresarial entre Adidas AG y Adidas Colombia Ltda. conforme con los artículos 15.4 [lit. h] del Acuerdo de Valor y 14 de la Resolución 1684 de 2014, y que esta se deriva de los esquemas contractuales utilizados, aunado a la existencia de una condición de venta,



que no se presenta, pues la misma licenciante así lo estipuló en el contrato de licencia y la vendedora de los bienes lo ratificó. No puede, entonces, en razón a una vinculación económica concluirse de forma contraria lo pactado por las partes, sobre todo cuando el contrato de licencia es el principal fundamento de la autoridad aduanera.

3.5. Errada interpretación de las Opiniones Consultivas 4.10, 4.11 y 4.15 de la OMA

Dado que en el contrato de licencia se facultó a Adidas Colombia a adquirir la mercancía de sus proveedores vinculados o no, incluso sin haberse pagado las regalías, no existe una condición de venta, lo que imposibilita aplicar el ajuste de valor pretendido, razón por la cual los actos demandados carecen de fundamento.

3.6. Falsa motivación por omitir los presupuestos necesarios para la concretización de la condición de venta

Es errada la premisa de la demandada, referida a que el no pago de las regalías y de publicidad internacional da lugar a la terminación del contrato, por ende, a la existencia de una condición de venta. Eso, porque lo pactado es la causación de intereses por el no pago de tales conceptos, con la posibilidad de adquirir nueva mercancía importada.

3.7. Falsa fundamentación en la supuesta pretermisión del régimen de precios de transferencia

No constituye un presupuesto jurídico y fáctico el aseverar que el pago de regalías y publicidad internacional es constitutivo de una condición de venta debido a que su incumplimiento afectaría negativamente el régimen de precios de transferencia, pues, de darse tal circunstancia, la compañía incrementaría su rentabilidad para efectos del impuesto sobre la renta, podría realizar una segmentación analizando en forma independiente sus operaciones, y no habría operación de egreso por concepto de regalías y publicidad internacional a analizar.

3.8. Indebida 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.

4. La sanción impuesta por la Autoridad Aduanera

4.1. Caducidad de la acción sancionadora

La acción administrativa sancionatoria aduanera caducó para las declaraciones presentadas antes del 19 de marzo de 2016, toda vez que transcurrieron más de tres años entre la presentación de las declaraciones de importación (4 de enero a 31 de marzo de 2016) y la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor (19 de marzo de 2019). El requerimiento especial aduanero no enerva el término para que opere la caducidad, sino la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, momento en el que se ejerce la facultad sancionatoria según lo disponen los artículos 478 del



Decreto 2685 de 1999 y 522 del Decreto 390 de 2016, y lo precisa la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰.

4.2. Ausencia de lesividad derivada de la conducta

La conducta desarrollada por la sociedad no constituyó una actuación antijurídica que afectara el recaudo nacional, por lo que según lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, no procede la sanción establecida en los actos enjuiciados. Se vulneraron los principios constitucionales de buena fe y presunción de inocencia de la actora, en la medida que la sanción no procede de manera objetiva.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹¹. Al respecto, señaló que el requerimiento especial aduanero se respondió el viernes 11 de enero de 2019 por lo que el término de 45 días hábiles para expedir la liquidación oficial se extendió hasta el 15 de marzo de 2019, y como esa liquidación se expidió el 12 de marzo de 2019, no tuvo ocurrencia el silencio administrativo positivo alegado. Esos 45 días no se extendían hasta la notificación de la liquidación oficial porque así lo dispuso expresamente el artículo 588 del Decreto 390 de 2016.

Los pagos por la tarifa de mercadeo internacional deben incluirse en el valor en aduanas de las mercancías importadas, pues como se desprende del contrato de licencia (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 una compensación o remuneración por los beneficios de mercadeo de los productos licenciados.

Las situaciones 2 y 3 del Estudio de Casos 2.2 de la Organización Mundial de Aduanas, no guardan relación con los conceptos por los cuales se le formuló a la sociedad demandante la liquidación oficial, por consiguiente, no tienen cabida en el debate planteado.

No se violaron los artículos 6 y 95.9 constitucionales, pues la DIAN no omitió ni se extralimitó en el cumplimiento de sus funciones; por el contrario, fue la demandante quien infringió las normas aduaneras relacionadas con el régimen de importación y se sustrajo del deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Tampoco se vulneraron los artículos 1602 y 1618 del Código Civil, porque si bien los contratos constituyen ley para las partes, también lo es que, dicha previsión legal es válida, siempre y cuando en la celebración de un determinado contrato, no se incluyan cláusulas que incumplan las disposiciones legales aplicables, como ocurre en el contrato celebrado entre la actora y Adidas AG, que desconoce normas del Acuerdo de Valoración en Aduanas. No se desconocieron los artículos 42 del CPACA ni 742 del ET, puesto que la demandante tuvo todas las oportunidades legales a su alcance para expresar sus opiniones y contradecir el proceder de la DIAN, aunado a que los actos acusados se fundamentaron en hechos demostrados.

Entre los actos demandados no existe falta de correspondencia, tampoco la demandante explica con precisión cuales fueron los fundamentos jurídicos desarrollados y acreditados en el recurso de reconsideración que no resolvió la entidad.

¹⁰ Menciona la sentencia del 29 de septiembre de 2009, Exp. 2003-00442-01, C.P. Susana Buitrago Valencia.

¹¹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «05CORRECCIONCONTESTACION.pdf»



La referencia que hace la demandante a artículos 260-2 y 260-3 del ET, es inconsistente, pues el régimen de precios de transferencia solamente tiene efectos en la determinación del impuesto sobre la renta, y los actos administrativos demandados versan sobre la determinación de tributos aduaneros.

La administración analizó todos los medios de prueba allegados conforme con el principio de la sana crítica y las normas del debido proceso, lo cual se verifica en el procedimiento administrativo adelantado.

Las declaraciones de importación adquieren firmeza después de transcurridos tres años contados a partir de la presentación y aceptación o desde su corrección o modificación sin que la Administración haya notificado requerimiento especial aduanero (art. 131 del Decreto 2685 de 1999). En este caso, dicha firmeza fue interrumpida el 18 de diciembre de 2018 con la notificación del requerimiento especial aduanero. Adicionalmente, como la liquidación oficial se notificó el 19 de marzo de 2019, tampoco se configuró la caducidad de la acción sancionatoria, la cual se cumplía el 30 de marzo de 2019, teniendo en cuenta la presentación de la última declaración de importación el 30 de marzo de 2016.

En cuanto a la procedencia de la sanción, no es cierto que se requería demostrar la afectación al recaudo nacional, pues la misma opera por virtud de la ley. Además, la determinación de mayor tributo a pagar es abiertamente una disminución del recaudo nacional, sin necesidad de que dicha condición sea un requisito, ya que no siempre el incumplimiento se refleja en ese aspecto, sino cuando se alteran las estadísticas o se impide que la autoridad aduanera cumpla a cabalidad con sus obligaciones de elaborar las estadísticas sobre las operaciones de comercio internacional.

El ajuste de valor en aduanas con la denominada «*Tarifa de Comercialización Internacional*» corresponde al 4% del valor de la reventa que la actora paga al licenciante. La cual no retribuye los pagos por publicidad internacional efectuados por Adidas AG a nivel mundial, sino que remunera los beneficios de la comercialización de los productos y productos licenciados. Lo cual acata el mandato contenido en el literal d) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración.

El ajuste en el valor en aduanas derivado del pago por regalías se fundamentó en el artículo 8 literal c) del Acuerdo de Valoración Aduanera y la Resolución 1684 de 2014, pues según el contrato, la demandante se obligó a pagar unos derechos por el uso de la marca Adidas, propiedad de una sociedad extranjera. Pagos que se basaron en datos objetivos y cuantificables, como declaraciones de cambio y extractos bancarios. Además, los importes por cánones y derechos de licencia girados al exterior eran calculados sobre el total de las ventas netas, de modo que no estaban incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

No se requiere una cláusula expresa en la que los vendedores exijan al comprador el pago correspondiente a un canon o regalía, pues 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 una condición de venta, pues 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.



Aunque es cierto que no toda venta para la importación implica el pago de una regalía, a la actora se le exige el ajuste al valor en aduanas no por el simple hecho de que haya celebrado un contrato de licencia con el Grupo Adidas, sino porque de acuerdo con lo señalado en el contrato, las regalías a cancelar a favor de la licenciante corresponden a un porcentaje concreto aplicado a las ventas netas.

Debe considerarse que Adidas AG como licenciante controla a todas aquellas partes que de alguna manera se vean relacionadas con la utilización de la marca y/o la tecnología, puesto que, además de esperar la remuneración por los derechos concedidos debe supervisar la correcta utilización de su nombre.

Independientemente del porcentaje que corresponda al pago de regalías, todos los derechos que se ceden dan lugar al ajuste, siendo indiferente determinar la porción que a cada uno corresponde.

Del análisis de las opiniones consultivas 4.10 y 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, se concluye que es una condición de venta, la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz, en tanto posee los derechos de la que están provistas las mercancías importadas y que el pago del canon se genera al momento de la reventa en el país importador, por lo que dicho importe deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹². Consideró que no se configuró el silencio administrativo positivo alegado por la parte actora habida cuenta que la liquidación oficial se expidió dentro de la oportunidad legal. Tampoco hubo falta de motivación de los actos acusados, ni falta de correspondencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, pues en todos ellos, el hecho objeto de investigación y que generó la adición del valor en aduana de la mercancía importada, en lo concerniente a la tarifa de mercadeo internacional, fue la estimación de la reversión al vendedor de la mercancía importada del valor pagado por dicho concepto, en aplicación del literal d) del numeral 1° del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC.

No se configuró la *caducidad de la acción sancionatoria*, toda vez que la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero antes de que transcurrieran los tres años previstos por el artículo 131 del Decreto 2685 de 1999 para que operara la firmeza de las declaraciones de importación modificadas.

La autoridad aduanera realizó el estudio técnico previo de valor basado en los soportes de las declaraciones de importación que ampararon la mercancía importada en los meses de enero a marzo de 2016, utilizando para ello el método de valor de transacción, concluyendo que el importador debía ajustar el valor en aduanas de la mercancía incluyendo en el valor pagado o por pagar los conceptos de tarifa de mercadeo internacional y regalías.

El contrato de licencia suscrito entre la demandante y Adidas AG da cuenta que la *tarifa de mercadeo internacional* no se pagó por la transferencia de activos intangibles, como se indica en los actos acusados, sino por la gestión adelantada por la casa matriz en

¹² Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «14SENTENCIA.pdf»



términos de mercadeo y publicidad internacional. El pago que realiza Adidas Colombia Ltda. a Adidas AG proviene de esa actividad comercial realizada por la matriz, no a una reventa revertida al vendedor. Por tanto, le asiste razón a la demandante, en cuanto a que la tarifa de mercadeo internacional correspondiente al 4% de las ventas netas no hace parte del valor en aduanas de la mercancía y, por ende, es improcedente la adición.

El pago de las *regalías* que surge en virtud del contrato de licencia sí está relacionado con la mercancía importada. La compra o importación de productos para su posterior comercialización implica la generación del canon o licencia, independientemente de la forma prevista para la liquidación del canon, por lo que el pago de la regalía constituye condición para la importación de la mercancía y, con ello, una condición de venta.

Hay certeza respecto de la regalía calculada y su relación con la mercancía contenida en las declaraciones de importación, circunstancia que no fue desvirtuada por la demandante, lo que permite concluir que la liquidación efectuada se basó en datos objetivos y cuantificables.

Se observó que 141 declaraciones de importación corresponden a productos de la marca Reebok, las cuales fueron objeto de modificación a través de la liquidación oficial de revisión de valor, aunque en los actos administrativos no obra estudio de valor diferente del contrato de licencia suscrito entre Adidas AG y Adidas Colombia Ltda., situación que da lugar a que, si bien procede la adición del concepto de regalía en el valor de la mercancía en aduana -para la mercancía de marca Adidas-, esta no pueda extenderse a las mercancías importadas de la referida marca Reebok -que se excluyen por el *a quo*-

No se afecta el régimen de precios de transferencia, en tanto el hecho de que las regalías constituyan valor de la mercancía en aduanas no afecta el margen de utilidad o rentabilidad de las operaciones de compra neta del inventario, pues dicho pago haría parte del valor pagado o por pagar de la mercancía importada.

Procede la sanción impuesta en los actos demandados, pues la demandante omitió incluir en el valor de la mercancía en aduanas lo pagado por concepto de regalías respecto de las declaraciones de importación presentadas en los meses de enero a marzo de 2016. Y porque no se encuentra vulneración a los principios de inocencia y buena fe, en tanto la valoración probatoria de la Administración respecto de dicho concepto y considerado el contrato de licencia suscrito por la demandante y Adidas AG, evidenciaron que tal rubro debió ser incluido en lo pagado o por pagar de mercancía importada.

Con base en lo anterior concluyó procedente la declaratoria de nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, ordenó a la entidad demandada realizar una nueva liquidación oficial de revisión de valor respecto de las 1.628 declaraciones de importación presentadas por la sociedad actora entre el 4 de enero y el 31 de marzo de 2016, excluyendo lo pagado por concepto de tarifa de mercadeo internacional y detrayendo las 141 declaraciones de importación que incluye mercancías de la marca Reebok, a partir de lo cual deberá efectuar los ajustes que correspondan a la sanción impuesta.

Recursos de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo*¹³, bajo el sustento que la providencia

¹³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «20RECURSOAPELACIONDEMANDANTE.pdf»



impugnada interpretó en forma errada el artículo 8° numeral 1° literal c) del Acuerdo de Valor, toda vez que las *regalías* pagadas por la compañía *no cumplieron con las condiciones para ser adicionadas al valor de la mercancía importada*.

Eso porque, aunque las regalías se originan en los compromisos contractuales relacionados con el uso de la marca Adidas, *las regalías pagadas no están asociadas directamente con los bienes importados*, sino con los derechos de uso de marca o los bienes que se produzcan en el país. Y si bien, su monto se calcula sobre las ventas que realice la compañía, esta tan solo es la fórmula para su liquidación y no califica el objeto de las mismas, además, el pago de las regalías no constituye una condición de venta, en tanto su impago no impide que la demandante adquiera productos de la marca Adidas y solo generaría intereses moratorios.

La *condición de venta* no puede presumirse de la vinculación entre la actora y Adidas AG, en tanto que las proveedoras de la mercancía importada son Adidas Latín América y Adidas International Marketing BV, compañías en las que radica la potestad de imponer ese tipo de condición.

El que a las cifras de los pagos por concepto de regalías se le pueden aplicar cálculos aritméticos no es suficiente para demostrar que se trata de *datos objetivos y cuantificables* con relación a la adición del valor de la mercancía importada. Además, el hecho de que no se tuviera en cuenta la temporalidad incorporada en la operación de la compañía, y que no haya efectuado una desagregación de la regalía, evidencia que se trata de datos que no son objetivos ni cuantificables.

No obstante lo anterior, la liquidación oficial de revisión de valor y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración modificaron todas las declaraciones de importación presentadas durante el primer trimestre de 2016.

La sentencia recurrida no realizó un análisis con relación al cumplimiento del requisito de pago directo o indirecto de las regalías giradas a Adidas AG y por ello concluyó erróneamente que a partir del contenido incorporado en el contrato de licenciamiento se podía fundamentar la procedencia del ajuste de valor en aduanas por los pagos de regalías durante el primer trimestre de 2016.

Se configuró la *caducidad de la potestad sancionatoria aduanera*, en tanto el propio Decreto 2685 de 1999 diferencia el término de firmeza de las declaraciones de importación [art. 131], del término en el que la DIAN puede imponer la sanción por cualquier infracción aduanera [art. 478]. Así, la notificación del requerimiento especial aduanero enerva la concreción del término de firmeza de las declaraciones permitiendo a la autoridad proponer la modificación de la declaración privada de tributos aduaneros; pero no el término para ejercer la facultad sancionatoria, como erróneamente concluyó el *a quo*. En el presente caso operó la caducidad de tal facultad frente a las declaraciones de importación presentadas antes del 19 de marzo de 2016, por cuanto las declaraciones de importación cuestionadas mediante los actos administrativos demandados fueron presentadas entre el 4 de enero y 31 de marzo de 2016, mientras que la liquidación oficial de revisión de valor, esto es, el acto administrativo de fondo que impuso la sanción fue notificada el 19 de marzo de 2019.

La demandada apeló el fallo de primera instancia¹⁴. Adujo a tal fin que lo pagado por

¹⁴ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO5_TESTIGODOCUMENTALC (.pdf) NroActua 2». Dentro del CD. Archivo: «21CORREOAPELACIONDEMANDADA.pdf»



concepto de *tarifa de mercadeo internacional o de comercialización* no figura en el contrato de licencia como pago por concepto de publicidad internacional, como erróneamente lo concluye el Tribunal, sino por las actividades estipuladas en el artículo 5.2 del contrato de licencia. Según esta cláusula, dichos pagos corresponden a una compensación por los beneficios de mercadeo y no como una remuneración por la publicidad internacional por la venta de los productos, con lo cual tal pago debe ser incluido en el valor en aduanas de las mercancías.

Debe tenerse en cuenta que la sociedad Adidas Latín América SA, vendedor de la mercancía importada y controlada por Adidas AG, recibe directa o indirectamente el pago del 4% producto de la reventa de los productos importados, configurándose una reversión al vendedor. Entonces, lo pagado por este concepto se ajusta a los gastos que se deben añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, por ende, no existe la alegada falsa motivación en los actos administrativos.

Pronunciamientos finales

La **demandante** consideró equivocado el argumento de la DIAN *-relativo a que la publicidad internacional debía ser adicionada al valor en aduanas de la mercancía importada, por no versar sobre publicidad internacional sino sobre los rubros estipulados en la cláusula 5.2. del contrato de licencia-*, pues la lectura de esa cláusula evidencia lo contrario, que la publicidad internacional efectivamente consistió en expensas publicitarias, con lo cual se desvirtúa el cuestionamiento realizado en el recurso de apelación a la correcta declaración de nulidad realizada por el *a quo*. Insistió en que el rubro por publicidad internacional se paga en razón a las actividades de posicionamiento de la marca que lleva a cabo Adidas AG a nivel global. Al efecto, aludió a los precedentes contenidos en las sentencias de esta corporación, en los que se señaló que el concepto de publicidad internacional o tarifa de mercadeo internacional no se debe adicionar al valor en aduanas de las mercancías importadas¹⁵. Y el ministerio público guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer (i) si operó la caducidad de la potestad sancionatoria de la autoridad aduanera y (ii) si debían incluirse en el valor de aduana de las mercancías importadas por la demandante en el primer trimestre del año 2016 lo pagado por tarifa de mercadeo internacional y regalías a la sociedad Adidas AG. La demandante no apeló la negativa del *a quo* a declarar configurado el silencio positivo.

2- Caducidad de la potestad sancionatoria aduanera¹⁶

El término de caducidad de la facultad sancionatoria en materia aduanera y la forma en que se contabiliza lo establece el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 (vigente para la

¹⁵ Índice 12 de SAMAI. Sentencias del 27 de octubre de 2022, exps. 23546, 23563, 25874 (CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), 25552 (CP: Milton Chaves García) y 25565 (MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

¹⁶ Se reiteran las sentencias del 27 de octubre de 2022 (exp. 25552, CP: Milton Chaves García; exp. 25874, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; exp. 25565, Myriam Stella Gutiérrez Argüello), actor: Adidas Colombia Ltda.



época de los hechos¹⁷) dispone que la acción caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera y cuando no fuere posible determinar la fecha de ocurrencia del hecho, desde la fecha en que las autoridades aduaneras tuvieron conocimiento del mismo. Tratándose de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se cuenta a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión.

Esta Sección en sentencia del 27 de octubre de 2022¹⁸ retomó la tesis que había sostenido antes del año 2020¹⁹, consistente en que «el término de caducidad de tres años con que cuenta la administración para imponer sanciones en materia aduanera bajo el régimen dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 corre de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones aduaneras» y que «la potestad sancionatoria solo se entiende plenamente ejercida por la administración con el acto oficial que la impone, por lo que el término de caducidad para su imposición corre a partir del momento de la comisión del hecho, y se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, cuando se impone en ese acto».

En los casos en que se determina oficialmente una base gravable inferior al valor en aduana -supuesto analizado en la sentencia que se reitera y guarda similitud con este proceso-, el término de caducidad de tres años previsto en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 se contabiliza a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera, esto es, desde la fecha en la que se concreta la irregularidad sancionable con la presentación de las declaraciones y lo interrumpe la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor.

En el expediente está probado que las 1.628 declaraciones de importación cuestionadas por la DIAN se presentaron entre el 4 de enero y el 31 de marzo de 2016, y la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-0-1119 del 12 de marzo de 2019, se notificó por correo certificado el 19 de marzo de 2019. De modo que respecto de las declaraciones aduaneras presentadas entre el 4 de enero y el 18 de marzo de 2016, la actuación de la Administración fue extemporánea, pues se produjo después del vencimiento de los tres años señalados en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999.

Por consiguiente, respecto de las declaraciones de importación presentadas entre el 4 de enero y el 18 de marzo de 2016 debe excluirse la sanción impuesta en los actos acusados. Prospera el cargo de la demandante.

3- Ajuste al valor de la mercancía en aduana. Artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC²⁰

¹⁷ Decreto 390 de 2016. (Publicado el 7 de marzo de 2016) «Artículo 674. Aplicación escalonada. La vigencia del presente decreto iniciará quince (15) días comunes después de su publicación, conforme a las siguientes reglas:

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.

2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto. (...)».

¹⁸ (exp. 25552, CP: Milton Chaves García). Sentencias del 27 de octubre de 2022 (exp. 25874, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; exp. 25565, Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Se retomó la postura de la sentencia del 29 de septiembre de 2011 (exp. 17970, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia)

¹⁹ Según la tesis del año 2020 (exp. 22059, CP. Milton Chaves García) debía tenerse en cuenta el término de firmeza de las declaraciones de importación como límite temporal para la modificación del valor en aduanas y para la imposición de sanciones mediante una liquidación oficial.

²⁰ Se reitera el criterio expuesto en las sentencias del 27 de octubre de 2022 (exp. 25552, CP: Milton Chaves García; exp. 25874, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; exp. 25565, Myriam Stella Gutiérrez Argüello), actor: Adidas Colombia Ltda.



La Decisión 571 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 (también denominado Acuerdo sobre Valoración²¹ de la OMC²²), suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno mediante la Ley 170 de 1994.

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

El precio realmente pagado o por pagar de la mercancía -eje del método de transacción- se determina según el artículo 8 del Acuerdo de Valor, que enlista taxativamente los rubros a cargo del comprador que deben añadirse al valor de transacción.

Correlativamente, el artículo 20 de la Resolución Andina 1684 de 2014, reglamentaria de la Decisión 571 de la CAN, señala los conceptos que, basados en datos objetivos y cuantificables, deben añadirse a ese valor de transacción. De esos rubros los que interesan al caso y tienen idéntica formulación a la del artículo 8 del Acuerdo de Valor, son: «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» y «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».

Así, como se expresó en las sentencias que se reiteran, los **únicos** conceptos o rubros que deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar -valor de transacción- de las mercancías importadas, son los clasificados en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Lo que corrobora el numeral segundo del artículo 20 de la Resolución Andina 1684 de 2014 de la CAN al establecer que para determinar el valor en aduana de la mercancía «no se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar, con ningún elemento diferente de los relacionados en el numeral 1 anterior»²³, es decir, los referidos en el citado artículo 8.

En el caso bajo estudio, la Sala encuentra que no se discute el método de valoración de las mercancías, pues tanto la demandante como la DIAN coinciden en que el método aplicable es el de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía²⁴. Sin embargo, el ajuste al valor de la mercancía se realizó sobre dos conceptos: (i) los pagos por la Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional -TCI- y (ii) las regalías pagadas por la actora a su vinculada Adidas AG, razón por la que se abordará el estudio de cada uno de los conceptos, con el objeto de determinar si deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas en el primer trimestre del año 2016.

²¹ En adelante, el Acuerdo.

²² El artículo 1 de la Decisión 571 dispone: «Base legal. Para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del «Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC anexo a esta Decisión, por la presente Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General».

El artículo 2 de la citada Decisión señala: «Valor en Aduana. El valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento».

²³ Que reglamenta el artículo 8 del Acuerdo de valoración de la OMC.

²⁴ Regulado en el artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

3.1. Tarifa de Mercado o Comercialización Internacional [TMI-TCI]

La demandante aduce que los actos administrativos son nulos porque la tarifa de comercialización internacional no debe formar parte del valor de la mercancía, en tanto (i) no son un valor del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor y, (ii) no se encuentran establecidos en el artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC para adicionarlos al valor de la mercancía. La DIAN apela porque considera que la tarifa de mercado o comercialización internacional debe incluirse en la base gravable aduanera dado que no remunera gestiones de publicidad internacional, sino que corresponde a parte del producto de la reventa²⁵.

En el expediente se encuentra probado que la sociedad Adidas Colombia Ltda., durante el primer trimestre del año 2016 presentó 1.628 declaraciones de importación, por medio de las cuales introdujo al territorio aduanero calzado y productos confeccionados para uso doméstico y deportivo²⁶. Y las operaciones de comercio exterior fueron realizadas en su gran mayoría con sus proveedores vinculados Adidas Latín América S.A. y Adidas International Trading B.V.

El 1.º de enero de 2009, la sociedad demandante suscribió el contrato de licencia con su vinculada Adidas AG²⁷. Según el literal a) del numeral 1.1. del artículo 2, el objeto del contrato y los derechos concedidos a la demandante son: «a) El derecho de licencia no exclusiva para usar el **Know How para manufacturar** los PRODUCTOS LICENCIADOS en el TERRITORIO y b) la **licencia exclusiva** para **promocionar, distribuir, comercializar** y vender los PRODUCTOS LICENCIADOS en todo el TERRITORIO y la licencia no exclusiva para promocionar, distribuir, comercializar, y vender calcetines en Venezuela bajo o por referencia a las MARCAS»²⁸. (se resalta)

Así, a la demandante se concedió la licencia para usar el *Know How* en la manufactura de los productos licenciados, así como el derecho para promocionar, distribuir y vender, es decir, para comercializar los productos en todo el territorio.

En tal sentido, los artículos 5 y 8 del referido contrato regulan: (i) la tarifa de mercado o comercialización internacional y (ii) el pago de las regalías, respectivamente. El artículo 5 en comento, señala:

«TARIFA DE MERCADO INTERNACIONAL

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

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

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

²⁵ De acuerdo con los actos administrativos se advierte que la DIAN establece que la TCI debe formar parte del valor en aduana por lo dispuesto en los literales c y d del numeral 1 del artículo 8 de Acuerdo de Valor de la OMC.

²⁶ Estas declaraciones se encuentran identificadas y descritas en el Requerimiento Especial Aduanero. Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD ver Archivo: «Anexo 18. Requerimiento Especial Aduanero.pdf». (ff. 731 a 801)

²⁷ Compañía dedicada a la comercialización, distribución y exportación de productos Adidas, cuya vinculación con la demandante se configura en virtud de lo establecido en el literal a) del numeral 1 del artículo 260-1 del ET. Índice 2 de SAMAI. Archivo: «05CORRECCIONCONTESTACION.pdf». Dentro del CD ver Archivo: «13ANTECEDENTES.zip». (f.60 caa1)

²⁸ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD ver Archivo: «Anexo 11. Traducción Oficial al español del Contrato de Licencia.pdf». (ff. 547 y 548)



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.**»²⁹ (se resalta)

De acuerdo con lo anterior, se observa que *-como se expresó en las sentencias que se reiteran al analizar situaciones con identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes-* la demandante paga a su vinculada Adidas AG a título de TCI, **únicamente** por los beneficios en la **comercialización** de los productos que recibe el comprador en el territorio nacional por las actividades de **publicidad internacional o regional** que son efectuadas por la licenciante y entre las que se encuentra el patrocinio de reconocidos deportistas y equipos deportivos internacionales, la asistencia a eventos como Juegos Olímpicos, Liga de Campeones, campañas de publicidad globales y la creación de la página web que permite el acceso en el territorio.

Así, está probado, que la voluntad contractual de las partes fue establecer una tarifa por la comercialización internacional -publicidad internacional- en contraprestación a las actividades de posicionamiento de la marca adelantadas por Adidas AG a nivel global; y aparte, un canon -regalías- para acceder al uso de la marca Adidas en el territorio nacional, es decir, por la explotación de la propiedad industrial.

Se reitera que no toda contraprestación o pago que realice el comprador al vendedor o vinculado a este debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar, pues como ya se indicó, sólo los rubros que describe el artículo 8 del Acuerdo de Valor de OMC, en concordancia, con el numeral 1° del artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014 de la CAN, son los que deben formar o integrar el valor de la mercancía en aduana.

En relación con los gastos de comercialización la Nota Interpretativa al artículo 1 contenido en el Anexo I del Acuerdo de Valor de la OMC³⁰, determina que *«si el comprador emprende por cuenta propia, incluso mediante acuerdo con el vendedor, actividades relacionadas con la comercialización de las mercancías importadas, el valor de esas actividades no forma parte del valor en aduana y el hecho de que se realicen no conducirá a descartar el valor de transacción»*.

Por su parte, el numeral 6 del artículo 8 de la Resolución 1684 de 2014 de la CAN, adoptó lo indicado en la referida Nota interpretativa al establecer:

«Artículo 8. Precio realmente pagado o por pagar. [...]

6. Las actividades que emprenda el comprador por su propia cuenta, que no son impuestas por el vendedor, diferentes de aquellas para las que está previsto un ajuste por el artículo 20 de este Reglamento, **no se considerarán como un pago indirecto al vendedor**, aunque beneficien a éste, en consecuencia, los gastos causados por su realización no formarán parte del valor en aduana.

²⁹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD ver Archivo: «Anexo 11. Traducción Oficial al español del Contrato de Licencia.pdf». (ff. 559 a 561)

³⁰ Aplicable en este caso, tal como lo dispone el artículo 14 del Acuerdo de Valor de la OMC, en concordancia con el artículo 22 de la Decisión 571 de la CAN. Esa norma dispone: «Artículo 14. Las notas que figuran en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del Acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo».



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

En ese contexto, aceptar el argumento -según el cual, los gastos de publicidad internacional en que incurre el comprador para promocionar y comercializar los productos forman parte del valor en aduana de la mercancía- implicaría la adición de un rubro o concepto que no está definido en las normas de valoración aduanera, lo que conduce al desconocimiento de lo previsto en el numeral 4 del artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC³¹, en la citada nota interpretativa (gastos de comercialización) y en el numeral 2 del artículo 20 de la Resolución CAN 1684 de 2014, conforme con los cuales, solo podrá incrementarse al valor realmente pagado o por pagar los conceptos enlistados de forma taxativa en dichas normas.

A la misma conclusión arribó la Sala en la sentencia del 7 de diciembre de 2022³². Así las cosas, los pagos realizados por la sociedad demandante por el concepto de TCI no forman parte del valor realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, por lo que su adición en los actos demandados resulta ilegal. No prospera la apelación de la entidad demandada.

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

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

El artículo 28 de la Resolución Andina 1684 de 2014, delimita el concepto canon y derecho de licencia a todos los pagos relacionados con derechos de propiedad intelectual que permitan producir, vender, fabricar o revender un producto o mercancía con el uso o incorporación de una marca.

El numeral 2 del artículo en comento³³, en concordancia con el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor, fija los requisitos para que el canon o regalía forme parte del valor de la mercancía. Estos son: (i) que esté relacionado con la mercancía que se valora, (ii) que constituya una condición de venta de dicha mercancía, (iii) se

³¹ Acuerdo de Valor de la OMC. Artículo 8. Inc. 1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...) 4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

³² (exp. 26383, CP: Milton Chaves García). Reitera las citadas sentencias del 27 de octubre de 2022.

³³ «Artículo 28. Cánones y derechos de licencia. [...]»

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, y

d) No está incluido en el precio realmente pagado o por pagar

Para evaluar los incisos a) y b) precedentes, se deberá tomar en cuenta lo señalado en el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

A tales efectos se considerará que la condición de venta no necesariamente debe estar prevista de manera expresa en un contrato sino que ésta 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. [...]».



base en datos objetivos y cuantificables y (iv) no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar. En cuanto al cumplimiento de esos requisitos, la Sala reitera³⁴:

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

La demandante tiene licencia para (i) usar el *Know How* en la manufactura de los productos licenciados y (ii) promocionar, distribuir, comercializar y vender los productos licenciados en todo el territorio y, en contraprestación, debe pagar a su controlante una regalía del 6% de sus productos y de los productos licenciados³⁵. Derechos licenciados que le imponen pagar una tarifa que oscila entre el 2% y el 10%, que para el año 2016 fue del 8%³⁶.

En el numeral 1.18 del artículo 1 del contrato de licencia se define como *producto* «*cualquier ítem del rango de los productos de la marca adidas desarrollado por el GRUPO adidas (...)*»³⁷, lo que involucra tanto los productos manufacturados en Colombia como aquellos terminados, que son importados.

Entonces, se reitera, la obligación de pagar regalías a la licenciante surge si la mercancía vendida en Colombia es importada o manufacturada en este país con la marca Adidas, siendo la venta de esos elementos la base de cálculo de la regalía. Además, la licencia concede a la demandante el derecho a distribuir, comercializar y vender los productos licenciados en el territorio nacional.

Por lo tanto, contrario a lo aducido por la sociedad actora, se concluye que «el pago de las regalías sí está relacionado con las importaciones, pues cobija no solo a los productos manufacturados en el país, sino también a aquellos importados que comercialice y venda la demandante que incorporen la marca Adidas».

b) Que el pago constituya una condición de venta de dicha mercancía³⁸

La demandante aduce que este requisito no se cumple porque (i) el vendedor es el único que puede establecer la condición de venta lo que en este caso no se presenta, pues la regalía se paga a un tercero y (ii) el proveedor está dispuesto a vender aun si la sociedad se atrasa en el pago de las regalías, evento que solo causa intereses moratorios. Su contraparte sustenta el cumplimiento de esta condición en las situaciones fácticas estudiadas en las Opiniones Consultivas 4.10 y 4.11. referidas a los cánones o derechos de licencia incluidos en el valor de aduana según lo dispuesto en el literal c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor.

Esta Sección, en relación con las opiniones consultivas, determinó que constituyen un instrumento interpretativo cuya finalidad es absolver diferentes cuestionamientos que se plantean alrededor de la aplicación del Acuerdo, circunscrito a supuestos fácticos reales o

³⁴ Sentencias del 27 de octubre de 2022 (exp. 25552, CP: Milton Chaves García; exp. 25874, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; exp. 25565, Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 7 de diciembre de 2022 (exp. 26383, CP: Milton Chaves García), actor: Adidas Colombia Ltda.

³⁵ Contrato de Licencia visible en: Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro de la carpeta comprimida ver Archivo: «Anexo 11. Traducción Oficial al español del Contrato de Licencia.pdf».

³⁶ La documentación comprobatoria de precios de transferencia y el certificado del revisor fiscal determinan para el año 2016, la regalía fue determinada al nivel del 8%, debido al desempeño del negocio de las marcas adidas. Índice 2 de SAMAI. Archivo: «05CORRECCIONCONTESTACION.pdf». Dentro de la carpeta comprimida ver Archivo: «13ANTECEDENTES.zip». Luego el Archivo: «RV201620185029 TOMO 1 ADIDAS.pdf» (f. 122), así como el «RV201620185029 TOMO 2 ADIDAS.pdf» (f. 359), respectivamente.

³⁷ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD ver Archivo: «Anexo 11. Traducción Oficial al español del Contrato de Licencia.pdf». (f. 547)

³⁸ Sentencia del 19 de julio de 2017 (exp. 20435, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



teóricos³⁹. Y que en el derecho interno⁴⁰ estas opiniones tienen tal valor que se autoriza la interpretación y aplicación de las normas contenidas en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, a la luz de su contenido⁴¹. Así y según lo analizado en la opinión 4.11, esta Corporación en un caso similar entre las mismas partes definió que una condición de venta se configura cuando el importador tiene que pagar el canon a la casa matriz⁴².

En este caso, la demandante paga regalías a su matriz Adidas AG en virtud del contrato de licencia y la compra de mercancía la realiza a su vinculada Adidas Latín América SA.

Igualmente, la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2016⁴³, presentada por la demandante señala que: (i) Adidas AG tiene una participación accionaria del 99.9996%, en tanto que la participación de la sociedad Adidas Latín América SA es del 0.0004%; (ii) la causal de vinculación entre Adidas Colombia y Adidas AG es la referida en el numeral 1, literal a) del artículo 260-1 del ET, concerniente a que la operación objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada; y, (iii) las compañías vinculadas a la actora más importantes en el exterior son: Adidas AG, Adidas latín América SA, Adidas Internantional Marketing BV, Adidas International Trading BV, entre otras.

De esa manera, se reitera, como la importadora, los proveedores y la licenciante se encuentran vinculados y conforman un grupo empresarial, y la regalía se paga a la matriz en cumplimiento del contrato de licencia, se verifica la existencia de la condición de venta, en razón a que la actora incurre en un pago indirecto de las regalías⁴⁴. Y el argumento de la actora -relativo a que el atraso en el pago de las regalías solo causa intereses moratorios- no desvirtúa que dicho pago no constituya una condición de venta, pues se reitera, el artículo 10 [num. 10.3, lit. a] del contrato de licencia autoriza a Adidas AG para que, en ese evento, termine el contrato⁴⁵.

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

c) Se base en datos objetivos y cuantificables

La demandante estima incumplido este requisito porque la porción de la regalía correspondiente a las mercancías importadas en el primer trimestre del 2016 no está desagregada, además, no todos los bienes importados se venden, ya que algunos son destinados a patrocinios. Su contraparte, sostiene que todos los derechos que se ceden dan lugar al ajuste, siendo indiferente determinar la porción que a cada uno corresponde.

Al respecto, se advierte que el ajuste realizado por la DIAN se basó en datos objetivos y cuantificables al encontrarse demostrado que en la liquidación oficial de revisión de valor la DIAN ajustó cada una de las 1.628 declaraciones de importación del primer trimestre de 2016, de conformidad con las condiciones del contrato de licencia [art. 8

³⁹ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, (exp. 22734, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁴⁰ Artículo 259 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con la Decisión 571 de la CAN.

⁴¹ Sentencia del 17 de septiembre de 2020, (exp. 22734, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁴² Sentencia del 19 de julio de 2017, (exp. 20435, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)

⁴³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «05CORRECCIONCONTESTACION.pdf». Dentro de la carpeta comprimida Archivo: «13ANTECEDENTES.zip». Luego el Archivo: «RV201620185029 TOMO 1 ADIDAS.pdf» (f. 59).

⁴⁴ Obra un documento en el que la demandante autoriza el giro como beneficiario Adidas AG. Índice 2 de SAMAI. Archivo: «05CORRECCIONCONTESTACION.pdf». Dentro del CD ver Archivo: «13ANTECEDENTES.zip». Luego el Archivo: «RV201620185029 TOMO 2 ADIDAS.pdf» (f. 346)

⁴⁵ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CDFOLIO2_CDFOLIO200(.rar) N roActua 2». Dentro del CD ver Archivo: «Anexo 11. Traducción Oficial al español del Contrato de Licencia.pdf». (f. 572)



cláusula 4.1], tomando el valor de las mercancías importadas y la proporción de las regalías pagadas en el periodo, lo que arroja el valor de las regalías correspondiente a cada declaración, para añadirlas al valor declarado (ff. 328 a 364).

No es posible desestimar los cálculos efectuados por la DIAN en la liquidación oficial de valor a partir de los argumentos de la apelación de la demandante, en tanto no hay prueba sobre el valor de las ventas efectuadas en el territorio nacional de productos licenciados manufacturados en el país y, si bien allegó constancia del operador logístico y agente aduanero de Adidas Colombia, 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 ventas realizadas en ese periodo, ni demerita las bases tomadas por la Administración, con lo cual, no se desvirtúa la objetividad de las cifras y los cálculos efectuados 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 por las partes, comoquiera que en la demanda se afirmó que lo pagado a Adidas AG por concepto de regalías no debía formar parte del valor en aduana de la mercancía importada durante los meses de enero a marzo 2016.

En suma, se concluye que procede el ajuste de valor de aduana practicado en los actos demandados, únicamente en lo referente a las regalías pagadas por la demandante a su controlante Adidas AG.

4- Se advierte que como no fue objeto de apelación la decisión del *a quo* de excluir de las 1.628 declaraciones de importación presentadas por la demandante en el primer trimestre de 2016, las 141 declaraciones de importación bajo las cuales se importaron mercancías de la marca Reebok, tal determinación se mantendrá al disponer el restablecimiento del derecho correspondiente.

5- Con fundamento en lo anterior, la Sala mantiene la nulidad parcial de los actos demandados por las razones expuestas y ajusta el restablecimiento del derecho. En consecuencia, modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada -restablecimiento del derecho- en el sentido de ordenar a la DIAN practicar liquidación oficial de revisión de valor para reliquidar los tributos aduaneros del arancel e IVA de las 1.628 declaraciones de importación a las que se refieren los actos administrativos enjuiciados, en cuanto a (i) mantener en el ajuste de valor de aduana lo correspondiente al pago de las regalías (ii) excluir del ajuste de valor lo relativo a la tarifa de mercadeo internacional; así como las 141 declaraciones de importación dentro de las cuales se hayan importado mercancías de la marca Reebok (iii) excluir las sanciones impuestas en los actos acusados respecto de las declaraciones de importación presentadas entre el 4 de enero y el 18 de marzo de 2016 y (iv) mantener las sanciones solo frente a las declaraciones presentadas entre el 19 y el 31 de marzo de 2016, teniendo en cuenta la exclusión tanto del concepto de tarifa de mercadeo internacional como de las declaraciones bajo las que se importaron productos de la marca Reebok. En lo demás, la confirmará.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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,



FALLA

1.- **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la DIAN practicar liquidación oficial de revisión de valor, en el sentido de reliquidar los tributos aduaneros del arancel e IVA de las 1.628 declaraciones de importación a las que se refieren los actos administrativos demandados, así como las sanciones aduaneras, sin incluir las impuestas en los actos acusados respecto de las declaraciones de importación presentadas entre el 4 de enero y el 18 de marzo de 2016, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

2.- Confirmar en lo demás la sentencia de primera instancia.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Aclara voto