



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00309-01 (29040)
Demandante: Adidas Colombia Ltda.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de abril de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00309-01 (29040)
Demandante: Adidas Colombia Ltda.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Temas: Asuntos aduaneros. Ajuste del valor en aduanas. Caducidad de la potestad sancionatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 30 de mayo de 2024¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor n°. 1-03-241-201-640-0-003085 del 21 de junio de 2019 y proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se modificó las 735 declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante, por el segundo trimestre del año 2016, y la Resolución No. 008897 del 14 de noviembre de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales –DIAN, mediante la cual se confirmó la liquidación anterior, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: ORDENAR a la DIAN A título [sic] de restablecimiento del derecho, realizar una nueva liquidación oficial de revisión de valor que reliquide el arancel e IVA a cargo de la demandante por las declaraciones de importación a las que se refieren los actos acusados sin adicionar al valor en aduana lo pagado por concepto de tarifa de comercialización internacional y que determine la sanción únicamente frente a las declaraciones de importación en las que no operó la caducidad de la facultad sancionatoria, acorde a lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia”.

¹ Documento nro. 36 en Samai.



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 Colombia².

En el mismo contrato se pactó el pago de una regalía equivalente al 8% 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 Colombia.

El 27 de marzo de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dian propuso modificar las declaraciones de importación presentadas por la demandante durante el segundo trimestre de 2016, por medio del Requerimiento Especial Aduanero nro. 01-03-238-419-435-6-000316, en el sentido de incluir el valor de la tarifa de comercialización internacional y de las regalías en el valor de importación³.

Previa respuesta al requerimiento especial aduanero, la Dian expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-003085 del 21 de junio de 2019, en la cual reajustó el valor en aduanas de las mercancías importadas incluyendo el valor de la tarifa de comercialización internacional y de las regalías pagadas en el valor de importación⁴.

El día 22 de julio de 2019, la demandante presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 1-03-241-201-640-003085 del 21 de junio de 2019, en el cual solicitó la revocatoria de la liquidación oficial impugnada⁵. Este recurso fue resuelto mediante la Resolución nro. 008897 del 14 de noviembre de 2019, confirmando el acto recurrido⁶.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la sociedad Adidas Colombia Ltda. formuló las siguientes pretensiones⁷:

“A. A TÍTULO DE NULIDAD.

² Folios 47 y ss., c.a. 1.

³ Folios 410 a 477, c.a. 3.

⁴ Folios 609 a 661, c.a. 4.

⁵ Folios 665 a 709, c.a. 4.

⁶ Folios 479 a 768, c.a. 4.

⁷ Folios 3 y 4, documento nro. 21 del expediente electrónico en la plataforma Samai.



Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva declarar la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0-003085 del 21 de junio de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá; y de (ii) la Resolución No. 008897 del 14 de noviembre 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, actos administrativos mediante los cuales se determinó indebidamente un ajuste de valor en aduanas sobre las declaraciones de importación presentadas por mi representada durante el segundo trimestre de 2016.

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”, o con relación a la imposición de la sanción, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos antes mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Solicito respetuosamente a su Honorable Despacho, se sirva declarar la firmeza de las declaraciones de importación presentadas por la Compañía durante el segundo trimestre del año 2016 (Anexo 10), específicamente entre el 07 de abril de 2016 y el 29 de junio 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”.

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 83, y 95 num. 9 de la Constitución Política; 1602 y 1618 del Código Civil; 77 de la Ley 388 de 1997; 3, 40, 42, 52 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 260-2, 260-3, 711, 730 y 742 del Estatuto Tributario; 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; 197 de la Ley 1607 de 2012; 478 y 499 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero); 478, 499, 507 y 522 del Decreto 390 de 2016; 1 y 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera; 8,13, 20, 28 y 33 de la Resolución 1684 de 2014, y 173 de la Resolución 4240 del 2000.

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

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 a favor del vendedor de la mercancía importada, 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. La Resolución 1684 de 2014 estableció que las actividades que el comprador emprenda para promover la venta y distribución de la mercancía en el país de importación no constituyen un pago indirecto al vendedor, aunque le beneficien.

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 tal pago es 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 y la doctrina aplicable, 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, la administración se contradice, violando el debido proceso 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 una vulneración del derecho de defensa de la demandante, pues le impidió a la demandante 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 1684 de 2014. 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).

En los actos demandados no se desagregó el valor de la regalía que se predica de la retribución del concepto referente al uso de las marcas de Adidas en el territorio colombiano, ni tampoco se demostró que las cantidades vendidas sobre las cuales se calculó la regalía correspondía efectivamente a la mercancía importada. Si en gracia de discusión se aceptara el ajuste, el valor determinado como porcentaje de regalía no podría aplicarse a la totalidad de los bienes importados, pues se tendría que excluir la proporción que no corresponde al uso de la marca sobre las mercancías importadas, lo que no ocurrió, dada la inexistencia de datos objetivos y cuantificables.

En los actos demandados no existe una correlación directa entre lo que se importa y los ajustes que se hacen por regalías a estas mercancías, pues no se demostró con datos objetivos y cuantificables cómo se hizo la atribución de las regalías a la mercancía valorada, obrando en forma contraria a lo establecido por el numeral 2.º del artículo 28 de la Resolución 1684 de 2014, máxime tenido en cuenta que no toda la mercancía que se importa es objeto de una venta posterior.

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, y por violar el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, al modificar el sustento jurídico a partir del cual adicionó al valor en aduanas de la mercancía importada los montos a pagar por la publicidad 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 acordada.

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.

Violación del régimen de precios de transferencia

La Dian indicó que la demandante había realizado el análisis de precios de transferencia relacionado con la compra neta de inventario utilizando el método de utilidad transaccional TU, midiendo y comparando la operación de egreso con base en un método de rentabilidad y no de costo; y que ello significaba que mientras menor fuera el *quantum* del egreso, mayor sería la rentabilidad. Ello resulta inocuo, ya que si la demandante no incurre en las expensas por concepto de regalías y publicidad internacional tendrá menos gastos y con ello la rentabilidad será superior, y así la base del impuesto sobre la renta se vería incrementada, por lo que el régimen de precios de transferencias no se vería afectado en forma negativa.

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), y la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor. El requerimiento especial aduanero no enerva el término para que opere la caducidad, como quiera que el mismo es apenas un acto a través del cual se propone al declarante la imposición de sanción, hecho a partir del cual no se ejerció la facultad sancionatoria; el término de tres años para que opere la caducidad se enerva con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, y no con la notificación del requerimiento especial.

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 términos⁸:

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 5.1), su pago no obedece a publicidad internacional,

⁸ Documento nro. 10 en la plataforma Samai.



sino a un porcentaje 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 e importados.

Los casos o ejemplos descritos en la demanda no guardan relación alguna con los conceptos por los cuales se le formuló a la sociedad demandante la liquidación oficial, por lo que las conclusiones de la demandante con base en los mismos no tienen cabida en el presente caso.

No resultan violadas las disposiciones del Código Civil sobre obligatoriedad de los contratos, pues si bien es cierto que los contratos constituyen ley para las partes, también lo es que esa dicha previsión legal es válida, siempre y cuando en la celebración de un determinado contrato no se incluyan cláusulas que incumplan alguna disposición legal aplicable al negocio jurídico, como ocurre en el contrato celebrado entre la demandante y Adidas AG, en que se estarían desconociendo normas del Acuerdo de Valoración en Aduanas.

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, constató 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. Este ajuste corresponde al porcentaje calculado sobre el valor de las reventas de las mercancías ingresadas al territorio aduanero nacional, lo cual está acorde con las normas supranacionales, comunitarias y las internas que rigen la valoración en aduanas de las mercancías importadas.

El hecho que la regalía deba pagarse con posterioridad a la venta de los productos no significa que no esté relacionada con las mercancías que se valoran, ni que no constituya una condición para la venta, pues el hecho de no pagarlas puede generar como consecuencia la terminación del contrato de licencia, convirtiéndose por ello en una condición para las futuras ventas por parte de la entidad licenciante. Si bien es cierto que no puede negar la venta de los productos ya vendidos, esta sí puede negar la autorización para la venta de nuevos productos, conforme al artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014.

Respecto a la vinculación económica, no puede pasarse por alto que la casa matriz (Adidas AG), controla a todas aquellas partes que de alguna manera se vean relacionadas con la utilización de la marca y/o la tecnología. Aunque haya cambiado la logística de la entrega de la mercancía, se cumplen los presupuestos establecidos en el numeral 2.º de la Nota Interpretativa al artículo 8.1c y en el numeral 2.º del artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014, según los cuales si se comprueba que un vinculado económico del vendedor exige al comprador el pago de la regalía por el derecho de licencia, se considera cumplida la condición de venta.

La determinación del mayor valor en aduana se basa en datos objetivos y cuantificables, en tanto la tarifa se encuentra contemplada en el numeral 8.1 del artículo 8.º del contrato de licencia, y fue el mismo revisor fiscal de la sociedad demandante quien suministró la información contable y las certificaciones en las que se indicó el pago efectuado por Adidas Colombia Ltda. a favor de Adidas International Marketing B.V, respecto de las regalías pagadas por las importaciones realizadas.



Las normas sobre precios de transferencia citadas no resultan violadas en tanto los precios de transferencia solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que los actos administrativos demandados versan sobre la determinación de tributos aduaneros.

No se configuró la caducidad para el ejercicio de la potestad sancionatoria, pues el momento para iniciar el cómputo del término de caducidad es la notificación del requerimiento especial aduanero, en el cual la administración determina que efectivamente la declaración de importación debe ser objeto de una liquidación oficial de revisión de valor, en vista de que la entidad debe tomarse el tiempo necesario para determinar que hay lugar a proferir una liquidación oficial, incluida la imposición de la sanción correspondiente. Esta posición ha sido avalada por el Consejo de Estado en varios pronunciamientos.

Para el caso concreto, se tiene que las declaraciones de importación objeto de liquidación oficial de revisión de valor en aduanas fueron presentadas en los meses de abril, mayo y junio de 2016; por tanto, en principio, el término de firmeza de las declaraciones se presentaría entonces en los meses de abril, mayo y junio del 2019, de no haberse notificado requerimiento especial aduanero. No obstante, dicha firmeza fue interrumpida con la notificación del requerimiento especial aduanero del 29 de marzo de 2019, por lo que no tuvo lugar la caducidad de la potestad sancionatoria de la administración.

Tampoco se vulneraron los principios de buena fe y presunción de inocencia, como quiera que no es válido invocar la protección legal derivada de estos principios cuando se demostró que la demandante no cumplió con las exigencias legales, al declarar el valor de sus mercancías para importación sin atender las exigencias del Acuerdo de Valoración en Aduanas.

Adicionalmente, solicitó que se condenara en costas en costas procesales y agencias en derecho a la parte demandante, de conformidad con lo establecido en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 361, 365 y 366 del Código General del Proceso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, anuló parcialmente los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la DIAN reliquidar el arancel e IVA a cargo de la demandante, por las declaraciones de importación a las que se refieren los actos acusados⁹.

Para el Tribunal, los actos cuentan con la motivación exigida por la ley, por cuanto en las consideraciones de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se explicaron las razones por las cuales las pruebas aportadas no eran idóneas para demostrar que la tarifa de mercadeo internacional no podía hacer parte del valor de la mercancía en aduanas. El análisis probatorio efectuado se debe valorar en forma integral respecto de todos los argumentos que sustentan el acto, y conforme a ello se

⁹ Documento nro. 28 en Samai.



puede concluir que la administración no les dio valor probatorio a los documentos allegados por no constituir la prueba idónea establecida en la ley.

No hay falta de correspondencia entre el requerimiento especial aduanero y la liquidación oficial de revisión de valor, pues el primero contiene una explicación fáctica y normativa de los conceptos tenidos en cuenta por la Dian para adicionar el valor en aduanas respecto de las mercancías importadas por la demandante en los meses de abril a junio de 2016, y específicamente respecto de los conceptos de Tarifa de Comercialización Internacional y cánones y regalías, lo cual también se encuentra en la segunda, de donde se concluye que el hecho discutido en ambos actos es el mismo, sin que se incluyan en la liquidación oficial hechos o glosas no contenidas en el acto previo.

De conformidad con el contrato de licencia suscrito entre la demandante y Adidas AG, 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 términos de mercadeo y publicidad internacional. El pago que realiza Adidas Colombia Ltda. proviene de la actividad comercial realizada por la sociedad respecto del producto importado dentro del territorio nacional, y no constituye reventa que revierta en el vendedor. Por tanto, la tarifa de mercadeo internacional correspondiente al porcentaje de las ventas netas de dicha sociedad no hace parte del valor en aduanas de la mercancía, y no constituye pago por regalías. Además, el valor fue pagado en su totalidad a la casa matriz de la accionante, y no al proveedor de los productos importados.

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 de canon, por lo que el pago de la regalía constituye condición para la importación de la mercancía, y con ello, una condición de venta.

El presupuesto de que el pago de la regalía constituya una condición de venta se encuentra cumplido, toda vez que la compra o importación de mercancías rotuladas con la marca Adidas para su posterior reventa hacen parte integral del circuito comercial que envuelve la explotación de la marca, con la subsiguiente causación de las regalías, pues no es posible desligar los efectos económicos y jurídicos del licenciamiento de la marca del proceso de importación.

El ajuste se basa en datos objetivos y cuantificables, porque el ajuste del valor en aduana se basó en los cánones obtenidos por las ventas realizadas durante los períodos de abril a junio de 2016. Si bien es cierto que la práctica del trámite de importación implica que la mercancía importada no sea vendida en el mercado local en el mismo mes de su importación, no hay prueba en el proceso que desvirtúe las cifras tenidas en cuenta por la Dian para efectuar la liquidación cuestionada. 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.

No se advierte violación respecto a la falta de aplicación de las normas del 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.

Respecto a la potestad sancionatoria, esta solo se entiende plenamente ejercida por la administración con el acto oficial que la impone, por lo que el término para imponer sanciones 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 este caso, las 735 declaraciones fiscalizadas fueron presentadas por la demandante entre el 7 de abril y el 29 de junio de 2016, por lo que el término de caducidad de la facultad sancionadora frente a cada una de ellas operó entre el 7 de abril al 29 de junio 2019. Como la liquidación oficial de revisión de valor fue notificada el 28 de junio de 2019, la facultad sancionadora de la Dian operó frente a 732 declaraciones de importación presentadas antes del 28 de junio de 2016.

Así, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, y como restablecimiento del derecho, ordenó expedir una nueva liquidación oficial de revisión de valor que reliquide el arancel e IVA a cargo de la demandante por las declaraciones de importación a las que se refieren los actos acusados sin adicionar al valor en aduana lo pagado por concepto de tarifa de comercialización internacional, y que determine la sanción únicamente frente a las declaraciones de importación en las que no operó la caducidad de la facultad sancionatoria.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** cuestionó la sentencia de primera instancia¹⁰, por considerar que las regalías pagadas por la compañía no cumplieron con las condiciones para ser adicionadas al valor de la mercancía importada.

Las regalías pagadas no están relacionadas con los bienes objeto de valoración por el hecho de que su cálculo se obtiene tomando los productos que se venden en el país importador. Estas se originan en los compromisos contractuales relacionados con el uso de la marca Adidas; sin embargo, las regalías pagadas no están asociadas directamente con los bienes importados, sino que se relacionan con los derechos de uso de marca o los bienes que se produzcan en el país. Si bien su monto se calcula sobre las ventas que realice la compañía, ello no implica que esta erogación esté relacionada con las mercancías importadas, puesto que la fórmula para la liquidación de las regalías no califica el objeto de las mismas.

El pago de las regalías no constituye una condición de venta, pues su impago no supone que la demandante no pueda adquirir productos de la marca Adidas, ni se deriva tal conclusión por el simple hecho de la vinculación económica entre la demandante y la sociedad acreedora de tales regalías.

La demandante y Adidas AG son vinculadas, pero dicha vinculación no se predica de la demandante con Adidas Latin América y con Adidas International Marketing BV (proveedoras de la mercancía importada). Únicamente el proveedor de los bienes comercializados puede imponer una condición de venta sobre los mismos; es decir, dicha facultad se encuentra reservada para Adidas Latin América, condición que nunca

¹⁰ Documento nro. 36 en Samai.



se estableció, pues del contenido del contrato de licencia, se evidencia que las partes acordaron que el pago de las regalías no es una condición de venta. La única consecuencia del no pago de las regalías es la generación de intereses moratorios a cargo de la importadora (demandante).

La liquidación realizada por la autoridad aduanera por concepto de regalías no se basó en datos objetivos y cuantificables. El hecho de 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 en el presente caso una desagregación de la regalía, evidencia que se trata de datos que no son objetivos ni cuantificables.

No existe una correlación directa entre lo que se importa y los ajustes que se hacen por regalías a estas mercancías, en la medida en que no se demostró con datos objetivos y cuantificables cómo se hizo la atribución de las regalías a la mercancía valorada, obrando en forma contraria a lo establecido por el numeral 2.º del artículo 26 de la Resolución 846 de 2004.

Por último, señaló que la sentencia recurrida no realizó un análisis con relación al cumplimiento del requisito de pago directo o indirecto de las regalías giradas por Adidas 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 segundo trimestre de 2016.

Por su parte, la **demandada** apeló la sentencia del Tribunal con base en los siguientes argumentos¹¹:

Lo pagado por concepto de tarifa de mercadeo internacional no figura en el contrato de licencia como pago por concepto de publicidad internacional, 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, por lo que tal pago debe ser incluido en el valor en aduanas de las mercancías.

Debe tenerse en cuenta que la sociedad Adidas Latin América S.A., vendedora de la mercancía que importa Adidas Colombia, es una sociedad controlada por Adidas Group, por lo que recibió directa o indirectamente el pago del 4% producto de la reventa de los productos importados, razón por la cual se entiende que tal pago se revierte directa o indirectamente al vendedor. El ajuste referido no procede en sí por la publicidad internacional, sino por estar incluido en el porcentaje del 4% del valor de la reventa que Adidas Colombia Ltda. paga al licenciante 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”.

¹¹ Folios 342 a 351, c. p. 2.



No existe entonces falsa motivación alguna en los actos administrativos al incluir la tarifa de comercialización internacional en el valor en aduanas, por lo que se da plena claridad que el ajuste realizado del 4% de las ventas netas de los productos licenciados, está relacionado con el artículo 5.º del contrato de licencia.

Por otra parte, no hubo una caducidad de la potestad sancionatoria de la administración, ya que en este caso hubo una infracción continuada, teniendo en cuenta que existe una conducta reiterada en el tiempo, razón por la cual el término de caducidad de la acción administrativa sancionatoria debe contarse a partir de la ocurrencia del último hecho constitutivo de la infracción; es decir, cuando fue presentada la última declaración de importación, en este caso, el 29 de junio de 2016. Por tanto, en el presente caso no tuvo ocurrencia el fenómeno de la caducidad de la acción administrativa, por cuanto la Resolución No. 1-03-241-201-640-0-003085 fue expedida el 21 de junio del 2019, y notificada el 28 de junio de 2019.

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, pero ello está supeditado a que tal acción u omisión fuera posible determinarse de manera inmediata. Ello no ocurre en este caso, en el que el término de caducidad se inicia a partir de la realización del estudio de valor del requerimiento especial aduanero, que permite dar cuenta de la infracción cometida.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del 18 de octubre de 2024¹².

La **demandante** se pronunció sobre el recurso de apelación de la administración¹³, mediante escrito en el cual insistió en que la publicidad internacional versó sobre expensas relacionadas con el mercadeo y promoción de la marca Adidas y de sus productos, lo cual desvirtúa la posición planteada en su recurso de apelación, según la cual tales pagos correspondieron a los beneficios de la comercialización de los productos objeto de licencia.

La Dian se basa en especulaciones subjetivas para sostener que el ajuste de valor incorporado con ocasión del pago de publicidad internacional resultaba procedente, con lo cual desconoció la naturaleza del pago efectuado. Con base en las pruebas obrantes en el expediente, puede sostenerse que constituyeron una expensa por dicho concepto publicitario, y no una reversión con ocasión de la venta.

Reitera que el hecho de que la base sobre la cual se calculó el valor del pago de la publicidad internacional corresponda al valor de las ventas netas, no lleva a concluir que el pago consista en una erogación generada por la reventa de productos, ya que ello constituye solo una fórmula para determinar un rubro, que resarce los conceptos de publicidad que se encuentran determinados y limitados expresamente en el contrato. El monto pagado es independiente del hecho de que dicho rubro beneficie a un determinado producto importado; las importaciones que se realicen a Colombia son indiferentes, en la medida en que el pago se realiza con propósitos globales y no particulares en un determinado. El pago deberá efectuarse así no se importaren bienes

¹² Documento nro. 4 del expediente electrónico de segunda instancia en Samai.

¹³ Documento nro. 5 del expediente electrónico de segunda instancia en Samai.



a Colombia, sino que se fabricaran localmente, por causa de las actividades de publicidad y mercadeo realizados por Adidas AG en forma global.

Por tanto, solicita confirmar la sentencia de primera instancia en lo relacionado con la exclusión de la tarifa de mercadeo internacional del valor en aduanas de los bienes importados durante el segundo trimestre del año 2016, al haber sido proferida de conformidad con la normativa aplicable al caso particular, y confirmando lo decidido por el Consejo de Estado sobre el particular en providencias análogas.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, la Sala advierte que el H. magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2.º del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁴. Al respecto, la Sala constata que el magistrado Rodríguez fue ponente de la sentencia apelada, cuando actuaba como magistrado del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo que se declarará fundado el impedimento. En consecuencia, la Sala separará al doctor Rodríguez Montaña del conocimiento del asunto, sin perjuicio de lo cual se dictará sentencia, en la medida en que existe cuórum decisorio.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar (i) si había operado la caducidad para imponer sanción aduanera a cargo de la sociedad demandante en los actos demandados, y (ii), 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 aduana de las mercancías importadas, conforme lo sostenido por la administración aduanera en los actos demandados.

Para abordar los puntos mencionados, la Sala retomará lo dicho en ocasiones anteriores¹⁵, en las que se discutió el mismo asunto entre las mismas partes.

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

¹⁴ Documento nro. 24 del expediente en segunda instancia en Samai.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias de 27 de octubre de 2022, exp. 25552, M.P. Milton Chaves García; del 27 de octubre de 2022, exp. 25565, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; 1.º de junio de 2023, exp. 27005, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; 4 de julio de 2024, exp. 28489, M.P. Wilson Ramos Girón, y del 13 de febrero de 2025, exp. 29081, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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;

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 segundo trimestre del año 2016, 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 términos:

“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.*

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*”.

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 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.

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 la Resolución 1648 de 2014 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 de del Acuerdo de Valor de la OMC como un rubro susceptible de añadirse al valor en aduana, por lo que las erogaciones que tienen por objeto cubrir tales gastos no podrían añadirse al valor en aduana. El hecho de que la tarifa de comercialización internacional se liquide con base en un porcentaje de las ventas efectuadas por la demandante no supone una reversión en sí misma, pues el contrato de licencia acude a esa fórmula para efectos de calcular su valor, mas no como una participación en las ventas de las mercancías importadas efectuadas por la demandante.

En este orden de ideas, añadir el valor en aduanas de las sumas reconocidas a favor de la licenciante por concepto de tarifa de comercialización internacional implicaría la adición de un concepto extraño a aquellos expresamente autorizados para tenerse en cuenta a efectos de estimar el valor en aduanas según lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC, y en la Resolución 1648 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.

En consecuencia, se concluye que 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 licenciados:

“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 la Resolución 1648 de 2014, 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

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 segundo trimestre de 2016 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 cobija no solo a los productos manufacturados en el país, sino también a aquellos importados que comercialice y venda la demandante, que contengan la marca Adidas.

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

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 consideró¹⁶ 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 un instrumento interpretativo, cuya finalidad es absolver diferentes cuestionamientos que se plantean alrededor de la aplicación del Acuerdo, circunscrito a supuestos fácticos reales o teóricos”¹⁷; así mismo, en el derecho interno¹⁸ “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”¹⁹.

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

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de julio de 2017, exp. 20435, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 22734, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Artículo 259 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con la Decisión 571 de la CAN.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 22734, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



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

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

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

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

(Se destaca)

En este caso, 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 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”. 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 segundo trimestre de 2016; además, no todos los bienes importados se venden, pues algunos son destinados a patrocinios.

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 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 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.

Se destaca que la carga de probar este aspecto le corresponde a Adidas Colombia Ltda., no solo porque los actos acusados se presumen legales, sino porque la afirmación realizada no es indefinida y, por lo tanto, debe ser probada, según lo señala el artículo 167 del Código General del Proceso. Además, es esa sociedad la que la que tiene en su poder la información necesaria para discriminar por cuales productos fueron pagadas las regalías en el cuarto trimestre de 2016.

Precisamente por esto es que el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 de la CAN señala que el importador podrá estimar provisionalmente el valor de los cánones o derechos de licencia al momento de presentar la declaración, permitiendo que luego de realizar la reventa determine de forma definitiva el valor correcto. Pese a esto, no hay prueba de que Adidas Colombia Ltda. haya estimado provisionalmente el valor de las regalías y haya ajustado posteriormente el valor de la mercancía en aduana a la realidad²⁰.

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.

Por lo anterior, no se encuentran cumplidos la totalidad de los requisitos para estimar que debe excluirse las regalías pactadas a favor de Adidas AG del valor de importación, como lo advirtió el Tribunal, por lo que no se encuentran razones para modificar la sentencia apelada en este punto. En consecuencia, no procede el cargo de apelación de la sociedad demandante.

La caducidad de la acción administrativa sancionatoria en materia aduanera

El artículo 478 del Estatuto Aduanero establece que la facultad sancionatoria de la autoridad aduanera caduca en el término de tres años contados a partir de la comisión

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de febrero de 2025, exp. 29081, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



del hecho u omisión que constituye infracción; pero si la conducta es de ejecución sucesiva o permanente, el término se contabilizará desde la ocurrencia del último hecho u omisión. La misma disposición indica que cuando no sea posible determinar la fecha de ocurrencia de los hechos, el término de caducidad de la facultad sancionatoria se contabiliza desde que la administración aduanera tuvo conocimiento de la infracción.

Dicha norma no establece qué evento interrumpe el término de caducidad de la facultad sancionatoria de la autoridad aduanera, por lo que son aplicables las reglas generales del procedimiento administrativo sancionatorio de la Ley 1437 de 2011, que en el artículo 52 dispone que dentro del término de caducidad debe expedirse y notificarse el acto administrativo.

Esta interpretación es acorde con la jurisprudencia de esta Sección aún en vigencia del Código Contencioso Administrativo. En efecto, en sentencia del 29 de septiembre de 2011²¹, se afirmó que, si bien es cierto que el requerimiento especial aduanero anuncia las posibles sanciones, también lo es que con la notificación de la liquidación oficial se ejerce la facultad sancionadora de la autoridad aduanera, de tal modo que esta impide que opere la caducidad.

Aunque la Sección señaló que si la potestad administrativa sancionatoria de la DIAN se ejerce dentro de un proceso de determinación oficial de valor de las mercancías importadas, el límite temporal para el ejercicio de esa potestad estaba dado por el término de firmeza de las declaraciones de importación modificadas²², se ha retomado la postura inicial, conforme 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 acto²³.

Así las cosas, contrario a lo dicho por la DIAN en la oposición a la demanda, el término de caducidad de la facultad sancionatoria de la autoridad aduanera no se interrumpe con la notificación del requerimiento especial aduanero, sino solo con la notificación de la liquidación oficial²⁴.

En este caso, se tiene que las 735 declaraciones fiscalizadas fueron presentadas por la demandante entre el 7 de abril y el 29 de junio de 2016, por lo que el término de caducidad de la facultad sancionadora frente a cada una de ellas se entendía cumplido entre el 7 de abril al 29 de junio 2019. Como la liquidación oficial de revisión de valor

²¹ 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.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de octubre de 2020, exp. 22059. CP: Milton Chaves García.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de diciembre de 2022, exp. 26383, M.P. Milton Chaves García.

²⁴ Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de febrero de 2025, exp. 29081, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00309-01 (29040)

Demandante: Adidas Colombia Ltda.

FALLO

fue notificada el 28 de junio de 2019, la facultad sancionadora de la Dian operó frente a las declaraciones de importación presentadas antes del 28 de junio de 2016, como lo dijo el Tribunal en la sentencia apelada.

Por lo expuesto, no procede el cargo de apelación relativo a la caducidad de la potestad sancionatoria de la administración presentado por la entidad demandada, por lo que se confirmará la sentencia de primera instancia.

De la condena en costas

Se advierte que ninguna de las partes fue condenada en costas en primera instancia, sin que tal decisión fuese apelada, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. Igualmente, no se condenará en costas en esta instancia, pues no aparece probado en el expediente que se causaron en el trámite de la segunda instancia de este asunto.

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

F A L L A

PRIMERO: **Aceptar** el impedimento presentado por el doctor Luis Antonio Rodríguez Montaña.

SEGUNDO: **Confirmar** la sentencia apelada.

TERCERO: **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)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:

<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>