



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00504-01 (29081)
Demandante	DDS COLOMBIA LTDA.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Reiteración jurisprudencial. Tributos aduaneros. Ajuste del valor en aduana. Tarifa de comercialización internacional. Regalías. Caducidad de la facultad sancionatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 14 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor n°. 1-03-241-201-640-0-006133 del 03 de diciembre 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 (sic) las 28 declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante, por el mes de octubre del año 2016, y la Resolución No. 3065 del 2 de junio de 2020, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y aduanas (sic) 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 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, por lo que solo se adicionará al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías el valor de las regalías. De igual forma, deberá excluirse de la liquidación el monto de la sanción impuesta, debido a que operó la caducidad, 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

(...)”. (Negrilla del original)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

DDS Colombia Ltda. celebró con su empresa matriz en el extranjero el contrato de licencia con DDS AG. En la cláusula 5 pactaron el pago de una tarifa de comercialización internacional y en la cláusula 8 el pago de regalías por el uso de la marca «DDS». Además, en la cláusula 9 acordaron que el pago de dichos conceptos no es condición de la venta ni de la reventa de productos con la marca, pero en la cláusula 10 señalaron que su no pago por más de 10 días da lugar a la terminación unilateral del contrato.

¹ Samai del Tribunal, índice 25, páginas 62 y 63. Si bien en la Liquidación Oficial de Revisión se señala que la declaración de importación con Autoadhesivo Nro. 07500271365612, fue presentada el 29 de noviembre de 2016, las partes a lo largo de la actuación administrativa y judicial han señalado que las 28 declaraciones fueron presentadas en el año 2016.



La empresa colombiana presentó, ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), 28 declaraciones de importación² en el cuarto trimestre de 2016, con las que introdujo al territorio aduanero nacional mercancía comprada a **DDS** Latín América y a **DDS** International Trading BV, empresas que también están vinculadas a **DDS AG**.

La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 1-03-241-201-640-0-006133 del 3 de diciembre de 2019, en la que realizó el ajuste del valor en aduanas de la mercancía, al considerar que no fue incluido el valor pagado a **DDS AG** por concepto de tarifa de comercialización internacional ni por concepto de regalías e impuso sanción.

Esta decisión fue recurrida por la parte actora, pero la autoridad aduanera la confirmó por medio de la Resolución Nro.3065 del 2 de junio de 2020.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

A. A TÍTULO DE NULIDAD.

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 1-03-241-201-640-0-006133 del 03 de diciembre de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá; y de (ii) la Resolución No. 3065 del 02 de junio de 2020, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y aduanas (sic) 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 mes de octubre de 2016.*

*En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por **DDS** (sic) 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.*

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 mes de octubre del año 2016 (**Anexo 12**), específicamente entre el 04 y el 29 de octubre de 2016, 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.*

² Las declaraciones de importación están relacionadas en la Resolución Liquidación Oficial de Revisión Nro. RV 1-03-241-201-640-0-006133 del 3 de diciembre de 2019. Cfr. Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF “RV201620192303 **DDS** TOMO 4”, páginas 59 y 117.

³ Samai Tribunal 1, “15_REPARTOYRADICACION_DEMANDAY_ONEDRIVE_202000504(.zip) NroActua 1” PDF de la demanda, páginas 5 y 6.



*En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por **DDS** (sic) 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.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados 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.”

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución; los artículos 131, 478, 499, 507, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999; los artículos 3, 40, 42 y 52 de la Ley 1437 de 2011; el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012; el artículo 173 de la Resolución Nro. 4240 del 2000 de la DIAN; los artículos 1, 8.1.c y 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (en adelante OMC); los artículos 18, 26 y 31 de la Resolución Nro. 846 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN); y en general las reglas de interpretación de los contratos.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume a continuación.

1. Falsa motivación: no procede el ajuste del valor en aduana de la mercancía por la adición de la tarifa de comercialización internacional

Este cargo fue sustentado en diez argumentos, que se exponen a continuación:

- 1.1. En la cláusula 5 del Contrato de Licencia celebrado entre **DDS Colombia Ltda.** y **DDS AG**, empresa matriz, se pactó el pago de la tarifa de comercialización internacional con el fin de remunerar la publicidad realizada a nivel mundial.

Por lo que el numeral 5.2 de la cláusula expresamente señala que **DDS AG** se encargará, entre otros, de celebrar contratos publicitarios con atletas y equipos deportivos, de promover eventos y ferias comerciales internacionales, crear conceptos y eslóganes y crear un portal de internet.

La DIAN desconoció este pacto contractual porque consideró erróneamente que el pago de la tarifa de comercialización internacional consiste en un valor que se revierte al vendedor por la reventa de la mercancía en el territorio colombiano.

Aunque la cláusula 5 del contrato indica que la tarifa corresponde al 4% del valor de las ventas netas de los productos licenciados, esto no significa que se trate de la reversión de un pago por la reventa de los productos importados, pues también debe realizarse dicho pago por el derecho a fabricar bienes dentro del territorio colombiano.

- 1.2. Los actos acusados señalaron que la tarifa de comercialización internacional debe asimilarse al pago de regalías a pesar de que son conceptos que fueron pactados de forma distinta. En efecto, las regalías fueron reguladas en la cláusula 8 del Contrato de Licencia, donde se pactó el pago del 6% de las

ventas netas de la mercancía licenciada con el fin de retribuir el uso de intangibles como el uso de la marca y el *know how*, así como los derechos para distribuir calcetines en Colombia y Venezuela, para celebrar contratos de mercadeo en eventos deportivos y para manufacturar productos en el territorio colombiano.

Por lo anterior es que el estudio técnico elaborado por Daniel Zolezzi indicó que no existe ninguna conexión entre el uso de las marcas, las patentes y los derechos de autor con los gastos publicitarios, de tal forma que la inclusión de la tarifa de comercialización internacional para el reajuste del valor en aduana de la mercancía importada es arbitraria.

- 1.3. Los actos acusados señalaron que el Contrato de Licencia definió el *Know How* incluyendo los planes de mercadeo nacional e internacional, por lo que dicho concepto no puede separarse de la tarifa pactada.

Pero en el caso bajo examen no existe un plan de mercadeo, entendido como un documento escrito donde se definen los objetivos comerciales y se incluye un trazo de la publicidad y promoción que realizará la empresa. Es más, no es obligatorio que exista un documento similar para manufacturar o distribuir un producto, por lo que el mismo Contrato de Licencia señala que las actividades descritas son realizadas a discreción del licenciante, por lo que el licenciario no tiene derecho a obtener detalles de los gastos actuales y planeados por su desarrollo.

Además, la autoridad aduanera no tuvo en cuenta que la Association des Bueraux Pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPI), la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), y la USLEGAL definen el *Know How* como el conocimiento de un experto que no es de dominio público, pero la publicidad no es ni puede ser secreta ya que su propósito es que sea conocida por todos, por lo que son conceptos completamente diferentes.

- 1.4. El artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y el artículo 18 de la Resolución Nro. 846 de 2004 de la CAN señalan que el valor de transacción debe reajustarse con el producto de la reventa solo cuando se revierta directa o indirectamente al vendedor.

Con base en esta norma, el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas (en adelante OMA) señaló en el Estudio de Caso 2.1 que para reajustar el valor en aduana con el valor de la reventa revertido debe existir una interdependencia entre el beneficio neto y el valor de transacción, para lo cual se debe utilizar una fórmula que fue omitida por la DIAN.

Adicionalmente, la venta de la mercancía es realizada por **DDS** Latín América con domicilio en Panamá, mientras que la licenciante es **DDS AG** con domicilio en Alemania, por lo que el pago de la tarifa a esta no revierte en el valor de reventa al vendedor.

- 1.5. Lo expuesto demuestra que la DIAN incurrió en una contradicción porque, por un lado, asegura que la tarifa de comercialización internacional debe incluirse en el concepto de regalías con base en el artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y por el otro, sostiene que se trata de una reversión del

valor de reventa al vendedor por lo que debe adicionarse al valor de transacción por el artículo 8.1.d del mismo Acuerdo.

Sin embargo, un mismo pago no puede ser objeto de ajuste por dos conceptos distintos porque el importador debe tener certeza sobre el valor objeto de fiscalización por la autoridad aduanera para poder ejercer su derecho de defensa, por lo que en el caso bajo examen fue vulnerado el derecho al debido proceso de **DDS Colombia Ltda.**

- 1.6. Indicó que los actos acusados consideraron que cualquier producto de una reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, sin excepción alguna, debía ser adicionado al valor en aduana. Sin embargo, esta aseveración corresponde a la aplicación equivocada de la situación 1 del Estudio de Caso 2.2 y la pretermisión de las situaciones 2 y 3.

Explicó que la situación 1 indica que cuando se pacta además del precio de la compra de la mercancía entre filiales, al final del año se pagará un porcentaje anual de las reventas al fabricante, dicho importe debe ser adicionado al valor en aduanas por revertir directamente al vendedor.

Empero, en la situación 2 se admite excluir el importe cuando se acredita que el pago no está relacionado con la reventa, cesión o utilización ulterior de la mercancía, sino a una norma de la casa matriz por los servicios de préstamos a intereses bajos, pues dicho pago no tiene relación alguna con las mercancías importadas. Además, la situación 3 también admite la exclusión cuando el pago al final del año corresponde a dividendos.

Para este caso, destacó que la tarifa de comercialización internacional es pagada a **DDS AG** por sus servicios de publicidad, por lo que no constituye una reversión de la reventa, en especial al realizarse a una empresa diferente a las vendedoras **DDS** Latín América y a **DDS International Trading BV**, por lo que el pago no tiene relación alguna con la mercancía importada.

- 1.7. La Sección Cuarta del Consejo de Estado, con base en los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración y sus notas interpretativas, señaló en la sentencia del 11 de julio de 2013 que el pago de regalías únicamente debe incluirse al valor en aduana cuando se refiera al pago por el uso de marcas, patentes y derechos de autor. Así las cosas, en el presente caso no procede el ajuste de la mercancía con base en la tarifa de comercialización internacional.

En el Comentario 16.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA señala que, en la práctica comercial, la publicidad corresponde a las actividades realizadas para promover la venta y distribución de mercancías en el país de importación y concluye que el costo de la campaña publicitaria no hace parte del valor en aduana porque no está relacionada con la comercialización de mercancías importadas.

Además, el artículo 33 de la Resolución 1684 de 2014 señaló expresamente que no hará parte del valor en aduana la actividad de publicidad que realice el comprador en el territorio aduanero comunitario, aunque se considere que ellas benefician al vendedor.

- 1.8. La DIAN desconoció las reglas de interpretación de los contratos porque excedió el alcance de lo pactado en el Contrato de Licencia al considerar que la tarifa de comercialización internacional hace parte del concepto de regalías.
- 1.9. El artículo 173 de la Resolución Nro. 4240 del 2000 ordena realizar un estudio de valor de la mercancía de forma previa a la formulación del requerimiento especial aduanero, requisito que no fue cumplido por la autoridad aduanera en el caso bajo examen.

La DIAN señaló que no puede hacerse un análisis integral del Contrato de Licencia debido a la vinculación entre las partes. Sin embargo, si esto fuera cierto, no debió determinar el valor en aduana con el método valor de transacción porque se afectó el precio realmente pagado o por pagar, sino que debió acudir a los demás métodos de valoración previstos por el Acuerdo de la OMC.

- 1.10. Consideró que la DIAN desconoció el principio de congruencia porque el acto que decidió el recurso de reconsideración invocó el artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración, lo cual modificó los argumentos propuestos previamente en la liquidación oficial de revisión de valor, que se fundamentó en el 8.1.d.

2. Falsa motivación: no procede el ajuste del valor en aduana de la mercancía por la adición de las regalías.

En este punto se propusieron ocho argumentos, que se resumen así:

- 2.1 El artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración y el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 de 2004 señalan que los cánones y derechos de licencia únicamente pueden adicionarse al valor de transacción cuando *i)* están relacionados con la mercancía valorada, *ii)* constituye una condición de la venta, *iii)* se basa en datos objetivos y cuantificables y *iv)* no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

El pago de las regalías no tiene relación con la mercancía importada porque se debe pagar por todos los productos licenciados, lo que incluye a los bienes importados en otros periodos de tiempo y los manufacturados en Colombia. En efecto, la cláusula 8 expresamente señaló que se retribuye *i)* el uso de las marcas en el territorio colombiano, *ii)* el uso del *Know How* en el territorio colombiano, *iii)* el derecho de distribución exclusiva de calcetines en Colombia y no exclusiva en Venezuela, *iv)* el derecho de celebrar contratos de mercadeo en eventos deportivos en territorio colombiano y *v)* el derecho no exclusivo a manufacturar productos de la marca **DDS** en Colombia.

El Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA señala que se considera que existe una condición de venta cuando el vendedor se niega a realizar la operación sin el pago de los cánones o derechos de licencia.

En el caso bajo examen, aunque existe una vinculación empresarial, el vendedor y el licenciante son sujetos distintos, por lo que la cláusula 9 del Contrato de Licencia señala que el retraso en el pago de las regalías causa intereses de mora, pero no impide la celebración de contratos de compra y venta con otras empresas, vinculadas o no, ni el uso de la marca, de tal modo que no es condición de la venta en los términos del Comentario 25.1.



Además, **DDS AG** no puede imponer ninguna condición para la venta porque no es la vendedora, sino **DDS Latín América**, que en la certificación expedida por ella dejó constancia de que las ventas realizadas a **DDS Colombia Ltda.** no están sujetas a ninguna condición.

La DIAN realizó el ajuste tomando como base el total de las regalías pagadas en el periodo de las importaciones, pero esto supone que no uso datos objetivos y cuantificables por tres motivos. El primero es que no identificó cual porcentaje de lo pagado correspondía a la mercancía importada en ese periodo y cual a los productos importados en otros periodos de tiempo y manufacturados en el territorio colombiano. El segundo es que no tuvo en cuenta que no toda la mercancía fue objeto de reventa, pues algunos productos fueron entregados de forma gratuita en diferentes patrocinios, como en la Media Maratón de Bogotá. Y el tercero consiste en que la DIAN no valoró que Kuehne Nagel S.A.S. certificó que una parte de la mercancía importada en el cuarto trimestre de 2016 fue almacenada en sus instalaciones durante meses.

Por lo anterior, la DIAN no acreditó el cumplimiento de los requisitos para reajustar el valor en aduana de la mercancía importada con base en las regalías pagadas por **DDS Colombia Ltda.** a **DDS AG**.

- 2.2 No hubo un pago directo porque las regalías fueron pagadas a **DDS AG**, no a **DDS Latín América**, según consta en los formularios cambiarios respectivos. Y tampoco existió un pago indirecto porque el pago de regalías a la empresa alemana no beneficia de ninguna manera a la vendedora en Panamá.
- 2.3 La autoridad aduanera valoró indebidamente las pruebas, en especial el Contrato de Licencia, los formularios cambiarios, el certificado del revisor fiscal y las declaraciones de retención en la fuente.

3. Infracción de las normas superiores: no procede la imposición de la sanción prevista en el numeral tercero del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

El artículo 478 del Estatuto Aduanero establece que la facultad sancionatoria de la autoridad aduanera caduca transcurridos 3 años contados desde la realización del hecho o de la omisión infractora.

En el caso bajo examen, las 28 declaraciones de importación objeto de fiscalización fueron presentadas entre el 4 y el 29 de octubre de 2016, mientras que la liquidación oficial fue notificada el 9 de diciembre de 2019. Esto significa que la facultad sancionatoria de la DIAN caducó respecto de todas las declaraciones presentadas.

La notificación del requerimiento especial aduanero no interrumpe el término de caducidad porque con él solo se propone la sanción, por lo que la facultad sancionatoria únicamente se ejerce con la expedición de la liquidación oficial, según lo reconoció la DIAN en el Concepto 41678 de 2014 y la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 29 de septiembre de 2011.

Además, en la Sentencia de Unificación del 29 de septiembre de 2009, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo determinó que la sanción únicamente se impone

de forma oportuna cuando se notifica el acto administrativo sancionatorio inicial, no el que resuelve los recursos en vía gubernativa, pues solo de esta manera se garantiza que el afectado pueda ejercer su derecho de defensa.

De otro lado, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado señalaron que en Colombia no procede la responsabilidad objetiva, por lo que la sanción impuesta por la DIAN desconoció los principios de buena fe y presunción de inocencia en la medida que la conducta de **DDS Colombia Ltda.** no fue antijurídica porque no existió una conducta que afectara el recaudo nacional.

Por este motivo es que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 exige que las sanciones aduaneras sean impuestas en cumplimiento del principio de lesividad. No obstante, en el caso bajo examen, la DIAN no acreditó que **DDS Colombia Ltda.** tuviera la intención de incumplir sus obligaciones aduaneras de forma evidente o manifiesta.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda de conformidad con los siguientes planteamientos:

1. Sobre la adición al valor en aduana de la tarifa de comercialización internacional

Indicó que, de conformidad con el artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración, lo pagado por tarifa de comercialización internacional se ajusta perfectamente a los gastos que se deben añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, al estar incluido en el porcentaje del 4% del valor de la reventa.

Por otro lado, señaló que las situaciones 2 y 3 del Estudio de Caso 2.2 no resultan aplicables al caso bajo análisis, debido a que se refieren a préstamos de bajo interés y a un pago por dividendos.

Aseguró que es injustificada la acusación de violación de las disposiciones del Código Civil que regulan el contrato debido a que, si bien es cierto que éstos constituyen ley para las partes, también lo es que dicha previsión legal es válida, siempre y cuando, no se incluyan cláusulas que incumplan la ley.

Sostuvo que la demandante tuvo todas las oportunidades legales a su alcance para expresar sus opiniones, y contradecir el proceder de la Administración. De igual forma, precisó que la sanción y la liquidación oficial de revisión de valor se sustentan en hechos que aparecen plenamente demostrados.

Frente a los cargos relacionados con el debido proceso y derecho de contradicción, señaló que la demandante no explica con precisión cuales fueron los fundamentos jurídicos desarrollados y acreditados en el recurso de reconsideración que no fueron resueltos Administración.

2. Sobre la adición del valor pagado por concepto de regalías.

Manifestó que resulta inconsistente la violación de artículos que integran el Estatuto Tributario considerando que, como lo establece el artículo 260-2, los precios de transferencia producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios y no en los tributos aduaneros. Además, indicó que las pruebas

que obran en el expediente fueron debidamente valoradas bajo las reglas de la sana crítica.

3. Sobre la caducidad de la acción sancionatoria

Señaló que en el momento en el cual se presentaron las declaraciones de importación el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 contemplaba como término de caducidad de la acción 3 años a partir de la comisión del hecho, al respecto las declaraciones fueron presentadas en el mes de octubre de 2016, por lo cual debían adquirir firmeza en octubre de 2019. Sin embargo, dicha firmeza se interrumpió con la notificación del requerimiento especial aduanero, el 3 de octubre de 2019.

Puso de presente que el “30 de marzo de 2016”⁴ fue presentada la última declaración sobre la cual recae la liquidación Oficial, por lo cual, para el momento en el cual se notificó la resolución el “10 de marzo de 2019”⁵ no había ocurrido la caducidad de la acción.

Indicó que la disminución en el recaudo no es la única forma de demostrar la lesividad de una conducta, como ocurre en este caso, puede alterar las estadísticas o impedir que la autoridad aduanera cumpla a cabalidad con sus obligaciones de elaborar las estadísticas sobre las operaciones de comercio internacional. Igualmente señaló que para los tributos aduaneros y sus sanciones no se requiere probar más allá que el simple incumplimiento de las normas que lo rigen.

4. Sobre los cargos relacionados con la falsa motivación de los actos administrativos

Señaló que por medio del contrato de licencia que fue celebrado con **DDS AG** se pactó un pago del 4% resultado de la reventa de los productos, tarifa que denominaron las partes, tarifa de comercialización internacional.

De conformidad con el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se indicó que: *i)* de acuerdo con el contrato la obligación de pagar los derechos de licencia que están referidos a los productos y productos bajo licencia, *ii)* se basa en datos objetivos de conformidad con las declaraciones de cambio presentadas, *iii)* El valor no se incluye en el precio pagado o por pagar considerando que los importes se deben girar al exterior de conformidad con las ventas netas, *iv)* el pago del canon o el derecho de licencia constituye una condición de la venta de las mercancías, debido a que ante el incumplimiento se da por terminado.

Indicó que en el presente caso el ajuste en el valor en aduanas de las mercancías importadas de acuerdo con las regalías a cancelar por la importación, se sustentó en el valor que por concepto de remuneración por la utilización de los derechos ya determinados por el mismo importador.

Respecto de la opinión consultiva 4.5 no es aplicable al presente caso considerando que regula los eventos en los cuales el importador fabrica y vende bajo una marca comercial un determinado producto adquiriendo los insumos en el país de importación.

⁴ Samai del Tribunal. Índice 8. PDF de oposición a la demanda. Página 18.

⁵ *Ibidem*.



Aclaró que los cambios en la operación logística no desvirtúan los presupuestos establecidos en el numeral 2 de la Nota Interpretativa al artículo 8.1 c y en el numeral 2 del artículo 20 de la Resolución 1684 de 2014.

Sostuvo que el numeral 2 del artículo 20 de la Resolución CAN 1684 de 2014 presume que por el simple hecho de existir una vinculación se debe entender cumplido el requisito de condición de venta.

Indicó que el artículo 10 del Contrato de Licencia establece que el Licenciante podrá dar por terminada el contrato, con efecto inmediato, mediante notificación por escrito al Licenciario, si se presentare entre otros eventos, el hecho de que no se efectuare algún pago por parte del Licenciario.

Ahora bien, respecto de la determinación de los pagos por regalías señaló que independientemente de los porcentajes que correspondan al pago de regalías, los derechos que se ceden todos dan lugar al ajuste, por lo que es indiferente determinar el porcentaje de cada uno de los mismos, siempre va a ser por la totalidad del porcentaje.

De conformidad con la Opinión Consultiva 4.11 concluyó que, un contrato de venta pactado entre dos compañías vinculadas, de mercancías objeto de una marca, en el cual se estipula el pago de un canon, y pese a no constar condición alguna para dicho pago, la compra de las mercancías constituye una condición de la venta.

Indicó que, si bien no existe un contrato entre la demandante y los proveedores en el exterior, también lo es, que existen elementos de hecho que permiten demostrar que existe una vinculación entre el vendedor de las mercancías y la persona que exige al comprador que efectúe el pago.

Manifestó que se deben considerar como precedente la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 20 de junio de 2019, Exp. 22610 y del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, del 20 de mayo de 2020, Radicado Nro. 250002337000-2017-00555-00. Solicitó que se lleve a cabo la condena en costas a la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y condenó en costas a la parte demandada, por las siguientes consideraciones:

1. Sobre la violación del derecho al debido proceso y el principio de correspondencia

Sostuvo que, revisada la actuación administrativa, se advierte que los actos acusados indicaron las normas que sirvieron de fundamento al ajuste por concepto de tarifa de comercialización internacional, explicando de forma clara y concreta el valor probatorio de la documentación allegada, desarrollando todos los puntos propuestos en el recurso de reconsideración.

De igual forma, indicó que por medio de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se explicó que las pruebas aportadas no eran idóneas para demostrar que la tarifa de comercialización internacional debía excluirse del valor de la mercancía en aduanas.

Afirmó que, contrario a lo señalado por la demandante, los actos administrativos se refirieron a la reversión del valor pagado por dicho concepto al vendedor de la mercancía importada, en aplicación del artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valor de la OMC, por lo que el contenido de los tres actos administrativos permite determinar con claridad la circunstancia que originó el proceso de fiscalización aduanero en su contra en relación con dicho concepto, por lo cual no se advierte una vulneración al derecho de defensa ni del principio de congruencia.

2. Sobre la falsa motivación, vulneración al debido proceso e indebida valoración probatoria, al incluir los gastos de publicidad internacional.

Aclaró que, contrario a lo manifestado por la sociedad demandante, previo a la expedición del requerimiento especial aduanero, la autoridad aduanera efectuó un estudio técnico de valor basado en los soportes de las declaraciones de importación que ampararon la mercancía importada, en el cual se señaló que el importador debía ajustar el valor en aduanas incluyendo al monto pagado o por pagar los conceptos de tarifa de comercialización internacional y regalías.

Refirió que, conforme con el artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, es procedente incluir para el cálculo del valor en aduana el monto pagado por la reventa del producto, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.

Precisó que las sociedades **DDS Colombia Ltda**, **DDS Latin America S.A.** y **DDS International Trading BV** son vinculadas a **DDS Group**, por lo cual, la vinculación no influyó en la operación de compra y resultaba procedente aplicar el método de valor de transacción.

Refirió que **DDS AG** realiza una gestión de publicidad internacional, por lo cual su remuneración no debe ser adicionada al valor en aduanas de las mercancías importadas, pues la tarifa de comercialización internacional no constituye una reventa que revierta en el vendedor.

3. Sobre la falsa motivación por la adición de las regalías al valor de aduanas

Explicó que el pago por regalías cumple los requisitos del Acuerdo sobre Valoración para su adición al valor en aduanas porque: *i)* está relacionado con la mercancía, lo cual ocurre en este caso independientemente de que la exigibilidad de la regalía sea al momento de la venta; *ii)* constituye una condición de venta de la mercancía, condición que se cumple dado que el uso de la marca es exclusivo de los productos, importados, pues el contrato prevé su terminación ante el incumplimiento de las obligaciones adquiridas, en específico el pago; *iii)* se basa en datos objetivos y cuantificables, debido a que se liquida con el precio de venta de los productos, de suerte que, una vez conocida la cifra total por ventas en el territorio colombiano, se aplica el porcentaje previsto en el contrato de licencia; y *iv)* no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar, hecho reconocido por la demandante.

De conformidad con lo planteado, concluyó que procedía el ajuste del valor de las mercancías importadas durante el mes de octubre de 2016, por concepto de regalías, en virtud del contrato de licencia suscrito. Precisó que el mayor valor en aduanas que pueden generar las regalías no afecta el margen de utilidad de las operaciones.

4. Sobre la caducidad de la facultad sancionatoria

Explicó que el término de caducidad de la acción sancionatoria se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial y no con el requerimiento especial. Por lo cual relató que las declaraciones al haber sido presentadas del 4 al 29 de octubre de 2016, el término de caducidad operó entre el 4 al 29 de octubre de 2019. Empero, la liquidación oficial de revisión de valor objeto de controversia fue notificada el 9 de diciembre de 2019, por lo cual, declaró la nulidad parcial de la liquidación, por el monto de la sanción impuesta.

Recursos de apelación

1. Parte demandante

Señaló que de acuerdo con el artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración, la nota interpretativa del párrafo 1 c y el numeral 2° del artículo 26 de la Resolución No. 846 de 2004, los cánones o derechos de licencia se añadirán al precio pagado o por pagar de la mercancía importada siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Relación con la mercancía que se valora. Frente a ese aspecto la demandante considera que el *a quo* estableció que existe una relación debido a que desconoció los elementos contractuales que integran las regalías, pues este rubro se paga tanto por la mercancía importada como por los productos fabricados en el país, conforme la Nota Consultiva Nro. 4.5.
- Constituirse como una condición de venta. Afirmó que la sentencia de primera instancia se fundamentó en inferencias no probadas, debido a que por la vinculación de las sociedades concluyó que existía una condición de venta. Refirió que solamente el proveedor de los bienes puede imponer una condición de venta, sin embargo, esto fue negado por los proveedores. Además, la cláusula 9 del contrato con **DDS AG** indica expresamente que el retraso en el pago de las regalías no impide seguir comprando productos a las demás empresas vinculadas.
- Basarse en datos objetivos y cuantificables. Señaló que 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. Preciso que no toda la mercancía importada se vende, y respecto de aquellas que en efecto se venden, la demandada no determinó el momento de venta si fue el de importación o posterior. Concluyó que, contrario a lo aducido en la sentencia impugnada, los datos relacionados por el pago de las regalías no son objetivos ni cuantificables ni la demandada ni el *a quo* identificaron qué porcentaje del 6% que se giró por regalía se pagó por la mercancía importada.
- No estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar. Adujo que al no cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración no se debía incluir el valor de regalías a la valoración aduanera.

Sostuvo que la sentencia recurrida consideró que el pago de las regalías constituía un pago indirecto, pero no tuvo en cuenta que se probó que no constituye un beneficio para el vendedor, que **DDS AG** no traslada recursos a las vinculadas, y que no existe elemento que acredite que los proveedores exigen el pago de las regalías a algún tercero.

2. Parte demandada

Indicó que el fallo no contempló que el concepto de publicidad internacional se ajusta a los gastos que se deben añadir al precio de las mercancías importadas, de



conformidad con artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración, pues la mera existencia del producto de la reventa implica un ajuste del valor en aduanas, sin que se requiera que exista condición de venta.

Explicó que, de acuerdo con el artículo 8.3 del Acuerdo sobre Valoración, las adiciones al precio sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables, lo que no significa que no sea posible determinarlo por el valor de la transacción.

Aclaró que, aunque la decisión del Tribunal parece favorable, es contradictoria al negar el ajuste considerando que el pago producto de la reventa no se hace al proveedor de la mercancía.

Precisó que las sociedades **DDS Colombia Limitada**, **DDS Latin América S.A.** y **DDS International Trading BV** se encuentran vinculadas a **DDS AG** como matriz del grupo, por lo cual se cumple con lo previsto en el artículo 15 numeral 4 literal b del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Concluyó que 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.

Anotó que, para llevar a cabo la modificación de la tarifa, la Administración realizó un estudio técnico del valor en aduanas, el cual obra en el expediente.

Insistió que la tarifa de comercialización internacional debe incluirse en el valor de aduana de la mercancía importada, considerando que se remuneran las actividades estipuladas en la cláusula 5 del contrato de licencia y no por concepto de publicidad internacional⁶.

Respecto de la caducidad de la acción sancionatoria reiteró los argumentos planteados en la contestación de la demanda y precisó que el caso sujeto a análisis corresponde a una infracción continuada, debido a que existe una conducta reiterada en el tiempo, por lo cual el término para contabilizar la caducidad se debe computar desde el 29 de octubre de 2016, fecha en la cual ocurrió el último hecho que da lugar a la infracción.

Oposición al recurso

Las partes guardaron silencio.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer el proceso manifestado por el Consejero Luis Antonio

⁶ Al respecto citó las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, del 17 de agosto de 2017, Exp: 250002337000 2015 – 00388. Postura reiterada en la sentencia del 20 de mayo de 2020, Exp. 250002337000-2017-00555-00 y el salvamento de voto de la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 01 de junio de 2023. Exp. 26991.

Rodríguez Montaña⁷, con fundamento en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso⁸.

La Sección considera que el impedimento manifestado es procedente, con la sola operancia de la causal del numeral 2 *ibidem*, esto es, que el Consejero fue sustanciador del mismo en la instancia anterior y ponente de la providencia recurrida en su calidad de magistrado de la Sección Cuarta - Subsección “A” del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo que se le separará del conocimiento del presente asunto. Con todo, existe *quorum* para decidir, razón por la cual, la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor Nro. 1-03-241-201-640-0-006133 del 3 de diciembre de 2019 y la Resolución No. 3065 del 2 de junio de 2020, actos administrativos expedidos por la DIAN, que modificaron las declaraciones de importación presentadas por la actora en el cuarto trimestre del año 2016, según los cargos propuestos en los recursos de apelación presentados por ambas partes.

Se precisa que no serán analizados los cargos de nulidad relacionados con la violación al debido proceso, los cuales fueron negados por el Tribunal y no se propuso ningún motivo de inconformidad por la parte actora, en virtud del principio de congruencia, regulado por los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

1. Sobre la adición de la tarifa de comercialización internacional al valor en aduana

La DIAN, en el recurso, afirmó que el Tribunal no tuvo en cuenta que está probado que la tarifa de comercialización internacional es un pago que revierte al vendedor, teniendo en cuenta que **DDS AG**, **DDS Latín América** y **DDS Colombia Ltda.** están vinculadas entre ellas, tal como se expuso en el estudio técnico de valor.

Para decidir estos motivos de inconformidad, es útil tener presente que el artículo 8.1.d del Acuerdo sobre Valoración de la OMC indica que al valor de transacción (que corresponde al realmente pagado o por pagar) debe adicionarse el valor de cualquier parte del «producto» de la reventa que revierta directa o indirectamente en el vendedor.

El artículo 12 del Anexo de la Resolución Nro. 846 de 2004 de la CAN, vigente para el momento de los hechos de la demanda, desarrolló esta norma para los países miembros y aclaró que el «producto» se refiere a la utilidad o ganancia obtenida por la reventa posterior a la importación, que los casos más representativos son aquellos en los que se pacta un reparto de un porcentaje de los beneficios entre el vendedor y el comprador, que no opera por el reparto de dividendos y que, si no puede hacerse el ajuste, no puede utilizarse el método de valor de transacción para determinar el valor en aduana del bien.

En concordancia, el artículo 182 de la Resolución Nro. 4240 del 2000 proferida por la DIAN señala que las reversiones del artículo 8.1.d del Acuerdo deben adicionarse

⁷ Samai, índice 13.

⁸ “Artículo 141. Causales de Recusación. Son causales de recusación las siguientes: (...) 2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente”.



al valor de transacción cuando se pacte alguna forma de reparto de beneficios entre el comprador y el vendedor o cuando se da un giro de utilidades por la reventa de la mercancía.

Además, el artículo 8 del anexo de la norma comunitaria señala que los pagos indirectos son los realizados a un tercero en beneficio del vendedor o para satisfacer una obligación de éste como condición impuesta en la negociación y que son determinantes del precio total de las mercancías.

En el Estudio del Caso 2.2 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA⁹ (invocado por **DDS Colombia Ltda.** en la apelación) señala que el artículo 8.1.d del Acuerdo no exige que el pago de la reversión sea condición para la venta, por lo que la mera existencia del producto da lugar a su inclusión para determinar el valor de transacción.

Aunque el Acuerdo sobre Valoración de la OMC no dispone condiciones del ajuste, el artículo 8 *ibidem* señala que únicamente procede la inclusión del producto basado en datos objetivos y cuantificables, por lo que si no es posible determinar su valor al momento de la importación es necesario aplazar su determinación durante un término razonable para la obtención de la información requerida.

En concordancia con esta precisión, el artículo 27 de la Resolución Nro. 846 de la CAN señala que cuando no se conozca el valor exacto de las reversiones al momento de la importación por consistir en un porcentaje del valor de la reventa de la mercancía, se podrá hacer una estimación provisional en la declaración andina del valor advirtiendo esta circunstancia.

Al examinar las pruebas que obran en el expediente, se observa que el artículo 5 del contrato de licencia establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 5

TARIFA DE MERCADO INTERNACIONAL

5.1. *EL LICENCIATARIO le pagará al LICENCIANTE como remuneración por los beneficios de la comercialización obtenidos en virtud del presente CONTRATO, una tarifa de mercadeo internacional (IMF por su acrónimo en inglés) equivalente al cuatro por ciento (4%) de las VENTAS NETAS de los PRODUCTOS y PRODUCTOS AUTORIZADOS.*

5.2 *Las siguientes actividades por parte del LICENCIANTE están cubiertas por la IMF:*

- a. *La celebración y gestión de contratos con atletas, equipos y federaciones deportivas de renombre a nivel regional y mundial, y cuya reputación pueda explotarse de manera favorable en el TERRITORIO para promocionar las ventas y distribuciones locales; y la provisión de materiales (por ejemplo, publicidad) y oportunidades (por ejemplo, exhibiciones y eventos) por medio de presentaciones de atletas, equipos y federaciones para promoción y venta de los productos;*
- b. *La celebración y gestión de contratos para patrocinar eventos (incluidos, entre otros, los Juegos Olímpicos, la Copa Mundial de Fútbol, Ligas Europeas y demás competencias regionales, la Liga de campeones de Europa (Champions League) o cualquier evento de mercadeo de valor similar, según lo considere el LICENCIANTE cuya reputación pueda explotarse de manera favorable en el TERRITORIO, y la provisión de materiales y oportunidades (por ejemplo, “**DDS**”, el patrocinador o*

⁹ Las opiniones consultivas, los comentarios, las notas explicativas, los estudios de casos y los estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMA que fueron incluidos en el anexo de la Resolución Nro. 846 de la CAN forman parte integral del reglamento comunitario. Entre estas se encuentra el Caso 2.2. referido, el cual puede ser consultado en el siguiente enlace: <http://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetitas/Gace1103.pdf>.

socio oficial de ...) por medio de presentaciones de eventos para la promoción y venta de los PRODUCTOS;

- c. La creación de conceptos para campañas de publicitarias y frases publicitarias en el ámbito regional e internacional, y la promoción de materiales asociados y cualquier otro tipo de apoyo para la publicidad de los PRODUCTOS en el TERRITORIO;
- d. La creación y mantenimiento de un sitio web de **DDS**, al cual se podrá acceder en el TERRITORIO y que apoye y fortalezca la capacidad del LICENCIATARIO de promocionar y vender los PRODUCTOS en el TERRITORIO;
- e. Beneficiarse de la organización y/o participación del LICENCIANTE en ferias internacionales y reuniones de mercadeo¹⁰.

Adicionalmente, en el numeral 1.15 de la cláusula 1 del mismo contrato se define la expresión «VENTAS NETAS» como «los ingresos brutos provenientes de todas las ventas de los PRODUCTOS y PRODUCTOS AUTORIZADOS recibidos por el LICENCIATARIO o las subsidiarias del mismo a clientes independientes, menos impuestos sobre ventas, declaraciones, reembolsos, descuentos, descuentos comerciales permitidos y utilizados, transporte y seguros, si son facturados de forma separada o son excluidos específicamente de los precios de ventas»¹¹.

De acuerdo con lo anterior, está probado que la sociedad actora paga el 4% de sus ventas netas de los productos licenciados en favor de **DDS AG** por concepto de tarifa de mercadeo internacional, con lo cual retribuye la actividad de publicidad internacional o regional realizadas 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 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.

Ahora, en ocasiones anteriores¹², esta Sección decidió casos idénticos entre las mismas partes, en los que se examinó la legalidad de la liquidación oficial de revisión de valor respecto a otras declaraciones de importación.

En providencia del 27 de octubre de 2022¹³, reiterada en las demás providencias referidas, la Sala analizó un contrato de licencia con los mismos elementos y obligaciones y concluyó que “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”.

De igual forma, en dicha providencia se expuso que “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

¹⁰ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF “RV201620192303 **DDS** TOMO 1”, páginas 59 y 60.

¹¹ Ibidem, página 53.

¹² Sentencias del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. del 27 de octubre de 2022, Exp. 25552, CP: Milton Chaves García y Consejo de Estado, del 27 de octubre de 2022, Exp. 25565, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Sentencia del 1 de junio de 2023, Exp. 27005 CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 4 de julio de 2024, Exp. 28489 C.P. Wilson Ramos Girón.

¹³ Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. del 27 de octubre de 2022, Exp. 25565, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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”.

Estas conclusiones son aplicables a este caso, de tal forma que no procede la adición de lo pagado por concepto de tarifa de mercadeo internacional al valor en aduana de la mercancía importada.

Por otro lado, se advierte que la DIAN, en la apelación, solicitó que se reitere la postura asumida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencias del 17 de agosto de 2017 y del 20 de mayo de 2020. Sin embargo, dichas providencias no constituyen precedente vinculante para el Consejo de Estado porque fueron proferidas por autoridades judiciales que son de inferior jerarquía. Por el contrario, las sentencias antes referidas del 27 de octubre de 2022 proferidas por esta Sección sí constituyen un precedente horizontal y vinculante que debe ser acatado para este caso, en aplicación del principio de igualdad.

Por lo expuesto, la apelación de la DIAN no prospera.

2. Sobre la adición de las regalías

La demandante afirmó que el pago de las regalías pactadas en la cláusula 8 del contrato de licencia no cumple los requisitos para su adición al valor en aduanas.

Antes de analizar los motivos de inconformidad concretos propuesto por la actora, debe tenerse presente que el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 de la CAN, en concordancia con el artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración, señala que los cánones y derechos de licencia consisten en el pago de los derechos de propiedad intelectual necesarios, entre otros, para vender los productos importados con el uso de marcas, de patentes y de cualquier otro derecho previsto en la Decisión 486 de la CAN.

Ahora, el pago debe cumplir los siguientes requisitos para que este concepto sea adicionado al precio de transferencia: *i)* estar relacionado con la mercancía valorada, *ii)* constituir condición para la venta, *iii)* estar basado en datos objetivos y cuantificables y *iv)* no estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

La Opinión Consultiva 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA ¹⁴ señaló que el pago de un derecho de licencia por revender prendas importadas con la marca constituye condición de venta porque no es posible realizar la compra de los productos sin dicha marca. Además, la Opinión Consultiva 4.11 del mismo Comité indicó que cuando el pago de la licencia no sea exigido por el vendedor, sino por su matriz, se considerará relacionado con la mercancía importada porque sin su pago no puede utilizarse la marca.

En concordancia, el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 de la CAN señala que los requisitos consistentes en que el canon o derecho de licencia esté relacionado con la mercancía y que sea condición para la venta se consideran cumplidos por el pago a un tercero, siempre y cuando dicho tercero se encuentre vinculado al vendedor,

¹⁴ Las opiniones consultivas, los comentarios, las notas explicativas, los estudios de casos y los estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMA que fueron incluidos en el anexo de la Resolución Nro. 846 de la CAN forman parte integral del reglamento comunitario. Todas las opiniones consultivas que serán analizadas en este proyecto pueden ser consultadas en el siguiente enlace:
<https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetitas/Gace1103.pdf>



caso en el que no es necesario que el contrato establezca de forma expresa que el pago del canon es condición para la venta. También indica que cuando el canon o derecho de licencia se determine con base en un porcentaje sobre la reventa de la mercancía, evento en el que no se conoce su valor al momento de la importación, se puede realizar la anotación expresa en la declaración andina del valor para ajustar el importe de forma provisional.

Con base en lo anterior, la Sala analizará el cumplimiento de los cuatro requisitos previstos en el artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, conforme con los argumentos concretos propuestos por la apelante, atendiendo el precedente de esta Sección en casos idénticos y entre las mismas partes¹⁵.

Sobre los primeros dos requisitos, consistentes en que el canon o derecho de licencia esté relacionado con la mercancía y que sea condición para la venta, la apelante sostuvo que el pago de las regalías no solo retribuye el uso de la marca por la mercancía importada, sino también por la mercancía manufacturada en Colombia, según se pactó en el contrato de licencia. En este sentido, a su juicio, debe aplicarse la Opinión Consultiva 4.5 del Comité Técnico de Valoración de la OMA, que indicó que el canon no constituye condición de la venta cuando se paga por el uso de la marca, sin que sea relevante si los productos son importados u obtenidos de proveedores locales. Además, la actora sostuvo que el pago de regalías no revierte a la vendedora porque no obtiene ningún beneficio ni algún reparto de utilidades por parte de **DDS AG**.

Al respecto, el numeral 8.2 de la cláusula 8 del contrato de licencia señala que el pago de las regalías cubre los siguientes derechos: *i)* utilizar la marca dentro del territorio colombiano, *ii)* utilizar los conocimientos técnicos dentro del territorio colombiano, *iii)* la distribución exclusiva en el territorio colombiano y la distribución no exclusiva de medias en el territorio venezolano, *iv)* celebrar acuerdos de mercadeo deportivo en el territorio colombiano y *v)* la fabricación no exclusiva en el territorio colombiano, conforme con la cláusula 2. Así las cosas, es cierto que el contrato de licencia señala que la tarifa debe ser pagada por la venta de cualquier producto que utilice la marca licenciada, sea importado o manufacturado en Colombia.

No obstante, esta cláusula no demuestra que **DDS Colombia Ltda.** haya manufacturado mercancía en el territorio nacional. El hecho de que el contrato de licencia habilite a la sociedad colombiana para manufacturar mercancía en el país, no es prueba de que así se haya hecho, ni de que los pagos que fueron adicionados al valor en aduana por la DIAN incluyeron los pagos por la mercancía que no fue importada.

Se destaca que la carga de probar este aspecto le corresponde a **DDS 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.

¹⁵ Sentencias del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. del 27 de octubre de 2022, Exp. 25552, CP: Milton Chaves García y Consejo de Estado, del 27 de octubre de 2022, Exp. 25565, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Sentencia del 1 de junio de 2023, Exp. 27005 CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 4 de julio de 2024, Exp. 28489 C.P. Wilson Ramos Girón.

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 **DDS Colombia Ltda.** haya estimado provisionalmente el valor de las regalías y haya ajustado posteriormente el valor de la mercancía en aduana a la realidad.

Ahora, la Opinión Consultiva 4.5, el Comité Técnico de Valoración de la OMA señaló lo siguiente:

“OPINIÓN CONSULTIVA 4.5

CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA SEGÚN EL ARTÍCULO 8.1 c) DEL ACUERDO

- 1. El fabricante extranjero M es propietario de una marca comercial protegida en el país de importación. El importador I fabrica y vende bajo la marca comercial de M seis tipos de cosméticos. I debe pagar a M un canon que representa un 5% de su volumen de venta anual bruto de cosméticos con la marca comercial de M. Todos los cosméticos se fabrican según la fórmula de M a base de ingredientes obtenidos en el país de importación, salvo uno para el cual M vende, normalmente, los ingredientes esenciales. ¿Qué trato ha de aplicarse al canon, habida cuenta de los ingredientes importados?*

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

El canon debe pagarse a M tanto si I utiliza los ingredientes de M como si utiliza los suministrados por proveedores locales; por lo tanto, el canon no constituye una condición de venta de las mercancías y, a efectos de valoración, no puede añadirse de conformidad con el artículo 8.1 c) al precio realmente pagado o por pagar”

Esta opinión consultiva analiza si procede la adición de lo pagado por concepto de cánones al valor en aduana de un ingrediente importado y utilizado en la producción del bien final en el país importador, ante lo que concluyó que esto no procede si el pago de las regalías debe hacerse también en el evento de que el ingrediente sea obtenido de proveedores locales.

Empero, este no es el caso objeto de esta providencia, puesto que no está en discusión el valor en aduanas de ingredientes importados, sino de bienes finales, sobre los cuales **DDS Colombia Ltda.** no tiene derecho exclusivo de fabricación, según la cláusula 8 del contrato de licencia. Además, se reitera que no está probado que la demandante efectivamente haya fabricado mercancía en Colombia y que el pago realizado por concepto de regalías corresponde a la venta de esos productos.

De otro lado, **DDS Colombia Ltda.** afirmó que el pago de regalías no es condición para la venta porque la cláusula 9 del contrato de licencia prevé que el incumplimiento solo tiene como consecuencia el reconocimiento y pago de intereses. En concordancia, señaló que el contrato de compraventa internacional no prevé que el pago de regalías a la sociedad matriz es condición para la venta y que la misma vendedora certificó que el pago de regalías no constituye una condición para la venta.

Para resolver estos puntos, se pone de presente que en el expediente no obra copia del contrato de compraventa de la mercancía importada, por lo que no puede verificarse su contenido.

Ahora, **DDS Colombia Ltda.** y **DDS Latín América** están vinculadas a la sociedad matriz, **DDS AG**, según consta en la documentación de precios de

transferencia de **DDS Colombia Ltda**¹⁶. Entonces, aunque **DDS** Latín América certificó que las ventas realizadas a **DDS Colombia Ltda.** no existió ninguna condición para la venta¹⁷, en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 y la Opinión Consultiva 4.11 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, esto no es cierto, pues el pago de las regalías se hace a una empresa vinculada a la vendedora con el fin de poder utilizar la marca, aun cuando dicha condición no esté expresa en ningún contrato.

Esta conclusión se refuerza en que, si bien es cierto que el numeral 9.2 de la cláusula 9 del contrato de licencia estipula que el retraso del vendedor no afecta las compras o ventas a empresas vinculadas o no vinculadas¹⁸, también lo es que el numeral 10.3 de la cláusula 10 señala que el incumplimiento en el pago superior a 10 días da lugar a la terminación unilateral del contrato por **DDS AG** y que, en consecuencia, se revertirán los derechos de licencia al licenciante, lo que impide el uso de la marca¹⁹.

En el concepto técnico rendido por Daniel Zolezzi se afirmó que el pago de las regalías pactadas en el contrato de licencia no constituye una condición para la venta porque se debe pagar, aunque no se importen productos, sino también cuando los productos son manufacturados en el territorio nacional²⁰. Sin embargo, como lo indicó el Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 4.11, el pago de cánones o derechos de licencia por revender prendas importadas con la marca constituye condición de venta porque no es posible realizar la compra de los productos sin dicha marca. En consecuencia, contrario a lo dicho por el concepto técnico, las circunstancias propias de este caso permiten afirmar que el pago de regalías por parte de **DDS Colombia Ltda.** es una condición para la venta porque no es posible utilizar la marca que se encuentra en las prendas importadas en caso de incumplimiento del pago. Además, se reitera que no está probado que la demandante efectivamente haya fabricado mercancía en Colombia y que el pago realizado por concepto de regalías corresponde a la venta de esos productos.

En cuanto al tercer requisito para la adición de los cánones o derechos de licencia al valor en aduanas, que consiste en que se utilicen datos objetivos y cuantificables, la apelante afirmó que la DIAN no pudo desagregar lo pagado por regalías de la mercancía importada de lo pagado por la mercancía manufacturada en Colombia. Además, indicó que la autoridad aduanera no pudo verificar cuál fue el destino de la mercancía importada en el periodo fiscalizado, lo cual es relevante porque una parte fue utilizada para patrocinios en el país, de tal forma que esos productos no fueron vendidos.

La apelante también afirmó que el operador logístico certificó que la mercancía importada en el periodo fiscalizado permaneció en bodega y no fue vendida en ese mismo lapso, de tal modo que el valor utilizado por la DIAN, no corresponde a las mercancías importadas en ese mismo periodo.

¹⁶ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF "RV201620192303 **DDS TOMO 1**", páginas 107 a 108.

¹⁷ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF "RV201620192303 **DDS TOMO 3**", página 282.

¹⁸ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF "RV201620192303 **DDS TOMO 1**", páginas 64 y 65.

¹⁹ Ibidem, página 66.

²⁰ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF "RV201620192303 **DDS TOMO 4**", páginas 19 a 23.



Sobre estos argumentos, se reitera que **DDS Colombia Ltda.** no cumplió su carga de la prueba por cuanto no demostró que las regalías pagadas en el cuarto trimestre de 2016 corresponden a la reventa de mercancías diferentes a las importadas en el periodo fiscalizado, a pesar de que ella es la que tiene la información para determinarlo, por lo que el artículo 26 de la Resolución Nro. 846 de la CAN le ordena hacer una estimación provisional al momento de la presentación de la declaración.

De igual forma, en el expediente no existe alguna prueba que permita determinar si algunos productos importados en ese periodo fueron entregados gratuitamente por la realización de patrocinios.

En cuanto al certificado expedido por la empresa de logística, ella no da certeza sobre las afirmaciones de la demandante porque expresamente señala que tomó como muestra el 100% de la mercancía depositada durante todo el año 2016, lo que significa que incluye periodos diferentes al fiscalizado, y se limita a afirmar que *“si bien se presentaron casos donde la mercancía fue despachada a los pocos días de haber ingresado a la bodega, en otros casos, los productos no fueron despachados sino hasta [7] meses después de su registro de ingreso tal y como se puede apreciar en los soportes que se adjuntan en esta validación bajo el Anexo No. 4”²¹*. A pesar de que dicha certificación señala que se adjunta el Anexo Nro. 4, ese documento no fue aportado con la demanda y tampoco obra en el expediente administrativo.

Ahora bien, al certificado analizado se anexó al documento denominado Anexo Nro. 1, en el cual consta que en el año 2016 **DDS Colombia Ltda.** vendió el 76,64% de la mercancía almacenada, que el 23,83% de los productos se vendieron luego de transcurridos 7 meses contados desde su depósito y que el 23,35 % de los bienes no fueron vendidos²².

Empero, al igual que el texto del certificado, este documento hace referencia a los productos almacenados que fueron vendidos durante todo el 2016, sin que permita determinar los bienes que fueron importados y vendidos en el cuarto trimestre de dicho año, que corresponde al periodo fiscalizado en los actos acusados.

Frente al cumplimiento del cuarto requisito del artículo 8.1.c del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, el recurso de apelación no formuló ningún motivo de inconformidad concreto, sino que se limitó a reiterar que no procede el ajuste del valor en aduana, por lo que se tiene por cumplido.

Por lo expuesto, este cargo de la apelación de **DDS Colombia Ltda.** no prospera.

3. Sobre la caducidad de la facultad sancionatoria de la administración.

El artículo 478 del Estatuto Aduanero establece que la facultad sancionatoria de la autoridad aduanera caduca en el término de 3 años contados a partir de la comisión 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. Además, 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.

²¹ *Ibidem*, páginas 49 a 51.

²² *Ibidem*, página 53.

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 2011²³, 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.

De forma posterior a esta providencia, la Sección modificó su postura y consideró 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 modificadas²⁴.

No obstante, la postura de la sentencia del 29 de septiembre de 2011 fue retomada recientemente, en sentencia del 27 de octubre de 2022²⁵, en la que se indicó que:

“la Sala procede a rectificar su posición anterior, para retomar la tesis según la cual el término de caducidad de tres años con que cuenta la administración para imponer sanciones en materia aduanera bajo el régimen dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 corre de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones aduaneras. En todo caso, se tiene que la potestad sancionatoria solo se entiende plenamente ejercida por la administración con el acto oficial que la impone, por lo que el término de caducidad para su imposición corre a partir del momento de la comisión del hecho, y se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, cuando se impone en ese acto”

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 oficial.

Hecha la anterior precisión, se observa que, según la liquidación oficial de revisión de valor, las declaraciones fiscalizadas fueron presentadas por la demandante entre el 4 al 29 de octubre de 2016²⁵, de tal modo que el término de caducidad de la facultad sancionadora frente a cada una de ellas operó entre el 4 al 29 de octubre de 2019.

Por su parte, la liquidación oficial de revisión de valor indicó que la notificación se surtiría por correo, según lo previsto en el artículo 664 del Decreto 390 de 2016, el cual dispone que la notificación se entenderá surtida en la fecha de recibo del acto administrativo por el interesado, de acuerdo con la certificación expedida por parte

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2008-01 (17970). Sentencia del 29 de septiembre de 2011. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 22059. Sentencia del 22 de octubre de 2020. CP: Milton Chaves García.

²⁵ Samai Tribunal, índice 8, carpeta de antecedentes administrativos, PDF “RV201620192303 **DDS TOMO 4**”, página 115. Se precisa que la liquidación oficial de revisión de valor señala que la declaración de importación con Sticker Nro. 07500271365612 fue presentada el “29/10/2017”. Se evidencia que, además del error de transcripción del mes, también existe un error del año, comoquiera que los actos administrativos acusados y todos los documentos obrantes en los antecedentes administrativos, expedidos tanto por la DIAN como por la demandante, destacan que las declaraciones fiscalizadas fueron presentadas en su totalidad en el cuarto trimestre de 2016.



de la entidad designada para tal fin.

Teniendo esto presente, se advierte que la liquidación oficial de revisión de valor fue notificada mediante correo entregado a la demandante el 9 de diciembre de 2019, según lo acreditó la empresa de correos²⁶. Con base en lo expuesto, la Sala concluye que la facultad sancionadora de la DIAN operó frente a las 28 declaraciones de importación.

Por lo expuesto, este cargo de la apelación de la demandada y se confirma la sentencia de primera instancia.

4. Sobre la condena en costas.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

- 1. Declarar** fundado el impedimento manifestado por el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaña. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.
- 2. Confirmar** la sentencia del 14 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
- 3. Sin condena** en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Aclara Voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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

²⁶ Samai Tribunal 8, "RV201620192303 **DDS** TOMO 4", página 125.