

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Cartagena de Indias D. T. y C., cinco (5) de junio de dos mil veinte (2020)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-23-33-000-2014-00315-00
Demandante	AD Electronics S.A.S.
Demandado	DIAN
Tema	Liquidación oficial de revisión de valor - aplicación de métodos para valoración en aduana - precios de referencia
Magistrado Ponente	Digna María Guerra Picón

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala de Decisión No. 2 del Tribunal Administrativo de Bolívar a dictar sentencia de primera instancia, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad AD Electronics S.A.S. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-.

III.- ANTECEDENTES

3.1. DEMANDA

3.1.1. Pretensiones²

"PRIMERA: Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Corrección No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013; actos proferidos por los servidores públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (...) en contra de la sociedad AD ELECTRONICS S.A.S.

¹ Esta decisión se adopta mediante Sala virtual en aplicación del ARTÍCULO 4. del ACUERDO PCSJA20-11521 19 de marzo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura.

² Folios 135 - 136



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

SEGUNDA: Como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Corrección No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013 se restablezca el derecho, ordenando el no pago de los mayores valores determinados en los actos administrativos demandados.

TERCERA: Como consecuencia de la declaratoria de la nulidad Liquidación Oficial de Revisión de Corrección No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013, se ordene no hacer efectiva de Póliza No. 23 DL 001221 expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. CONFIANZA, y restablezca el derecho ordenando la devolución de la suma cancelada si a ello hubo lugar, con ocasión de los mayores valores determinados en los actos administrativos demandados.

CUARTO: Teniendo en cuenta la actitud asumida por la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena con la expedición irregular de la Liquidación Oficial de Revisión de Corrección No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013, que acá se demandan, se condene en costas de conformidad con el Código Contencioso Administrativo que serán debidamente probados a través de las diferentes instancias procesales.

QUINTO: Se reconozca en el caso particular el valor de los honorarios del abogado reclamados en este proceso, que hacen parte de las costas bajo el rubro agencias en derecho.

SEXTO: Sobre la liquidación de las condenas se actualicen de conformidad con el CC.A. y Código General del Proceso”.

3.1.2. Hechos³

Mediante requerimiento ordinario No. 1-48-238-419-00669 de 24 de mayo de 2012, la DIAN solicitó a la sociedad AD Electronics S.A.S. las pruebas documentales que justificaran el valor declarado por la mercancía importada y nacionalizada con la declaración de importación No. 12055012075873 de 3 de diciembre de 2011. La sociedad presentó respuesta, mediante escrito con radicado No. 008710 de 12 de junio de 2012, aportando los documentos en 179 folios.

³ Folios 38 - 39.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

El 5 de marzo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 00086, notificado el 13 de marzo de 2011, al cual se le dio respuesta dentro del término legal, el 4 de abril de 2013.

El 19 de abril de 2013, la División de gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena profirió Resolución 000557, para corregir el artículo tercero del requerimiento especial aduanero No. 00086 de 5 de marzo de 2013.

Posteriormente, profirió la Resolución No. 0010482416390822 del 30 de mayo de 2013, notificada el 4 de junio de 2013, mediante la cual se profiere una Liquidación Oficial de Corrección, contra la cual se presentó impugnación ante la División de Gestión Jurídica, dependencia que decretó la práctica de una prueba en el exterior por considerarla conducente, pertinente, eficaz y necesaria.

La División de Gestión Jurídica profirió la Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013, notificada el 20 de diciembre de 2013, mediante la cual confirmó la Liquidación Oficial de Corrección No. 0010482416390822 del 30 de mayo de 2013, sin que se hubiera obtenido respuesta a la solicitud de la prueba decretada.

3.1.4. Normas violadas y concepto de la violación

La parte actora señala que los actos acusados son ilegales, por violar el principio de legalidad, el debido proceso, violación del régimen de precios de referencia, falsa motivación, indebida valoración de la prueba, vulneración de los principios de responsabilidad y congruencia, y violación al principio económico del libre mercado.

1. En cuanto al cargo relacionado con la transgresión del principio de legalidad de la sanción y se inaplicó el artículo 29 constitucional, pues, la Administración inicialmente profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 00086, proponiendo a la sociedad actora una "liquidación oficial de revisión del valor", sin embargo, mediante Resolución No. 0010482416390822 del 30 de mayo de 2013 profirió "liquidación oficial de corrección", lo que en criterio de la demandante significa que, una fue la infracción planteada en el Requerimiento Especial Aduanero y otra, la que dio lugar a la sanción, configurándose así una violación al principio de legalidad de la sanción.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

2. Acerca de la violación al debido proceso y violación al numeral 1 del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011, sostuvo que, se impuso una sanción de plano, sin que mediara oportunidad al afectado para defenderse, concretamente, al establecerse mediante Resolución No. 0010482416390822 del 30 de mayo de 2013, una liquidación oficial de corrección, sin que se le hubiera dado la oportunidad de controvertirla previamente, quebrantándose los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 29 de la Constitución, toda vez que, unas son las causas por las que procede la liquidación oficial de revisión del valor y otras las que dan origen a la liquidación oficial de corrección, acarreado consecuencias jurídicas distintas en cada uno de los casos.

3. Violación al debido proceso por falta de aplicación de los artículos 247, 248, 258 y 259 del decreto 2685 de 1999, de los artículos 17 y 18 de la Decisión 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y los artículos 223 y 224 de la Resolución No. 4240 de 2000, por considerar que, no se observó el procedimiento administrativo que culminara con la sanción impuesta, por cuanto, se profirió Requerimiento Ordinario No. 1-48-238-419.00669 del 24 de mayo de 2012, solicitando al importador AD Electronics S.A.S. copia de los documentos soporte de la declaración de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011, así como sus soportes contables, comerciales y cambiarios; sin embargo, se expidió el requerimiento especial aduanero No. 00086 respecto de tres declaraciones de importación adicionales, sobre las cuales nunca se solicitaron explicaciones de motivos y pruebas al importador, sino a terceros importadores del mismo sector económico, motivo por el cual, considera evidente la violación al debido proceso administrativo aduanero.

4. Violación del debido proceso e inexistencia del estudio de valor en aduanas, por falta de aplicación del artículo 29 de la Constitución Política y del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio - introducción general, numerales 1, 2 y 4. Violación de las siguientes normas: Parte I - normas de valoración aduanera artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 15; Decisiones Andinas 571 de 2003, capítulo II, artículos 2, 3, 4, 6, 13, 16, 17 y 18; Decreto 2685 de 1999 artículos 247, 254, 256, 258, 259; Resolución 4240 de 2000 artículos 189, 190, 191, 192 y 193. Esto, por cuanto, se presentaron una serie de irregularidades en el estudio de valor realizado por la autoridad aduanera; que transcurrieron doce meses desde que se envió el expediente a la División de gestión de Fiscalización, hasta que se profirió el requerimiento especial aduanero, lapso durante el cual se triplicaron y cuaduplicaron las pruebas documentales que

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

ya se habían practicado que se habían aportado por el Jefe del GIT importaciones desde el 15 de febrero de 2012, solicitándolas nuevamente al importador y demás responsables de la obligación aduanera; concluyendo la parte demandante, que durante ese término la aduana no realizó los estudios, investigaciones, cruce de información con terceros importadores de mercancías idénticas, ni estudio de valor aduanero de la mercancía importada, bajo ningún método; la entidad no consultó el sistema informático aduanero, ni practicó de oficio ninguna prueba que le permitiera verificar si los precios declarados por el importador, frente a terceros importadores, eran bajos. De igual manera, se afirma que la administración aduanera no aplicó los métodos de valoraciones y actuó de manera arbitraria, con la utilización de datos ficticios para lograr percibir mayor cantidad de impuestos por importaciones.

5. Violación general al régimen de precios de referencia, concretamente por falta de aplicación del artículo 15 del Acuerdo de Valor del GATT de 1994, de los artículos 7 y 17 del Acuerdo de Valoración económica de la OMC, de la Decisión 378 y 379 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena; literal g) del artículo 2, 45, 51, 53 del reglamento comunitario adoptado por la Resolución No. 846 de la CAN, numerales 1 a 5 del artículo 3 de la Decisión 571, numeral 5 del artículo 128, artículo 128, artículo 237 del Decreto 2685 de 1999 y artículo 193 de la Resolución No. 4240.

Al respecto, alega que la entidad demandada no cumplió con las condiciones establecidas para la aplicación de los precios de referencia, toda vez que, (i) existió un error en el juicio valorativo del criterio razonable, (ii) la aduana no indicó la fecha de vigencia y consulta del sistema de administración de riesgos de la DIAN, ya que, se sugirió consultar los precios para el reproductor de DVD-RW/CD/CDR con MP3 para el año 2010, mientras que, las importaciones cuestionadas se realizaron el día 3 de diciembre de 2011 y el 3 de enero de 2012, es decir, excedieron los 180 días que establece el artículo 193 de la Resolución No. 4240 de 2000, por lo tanto, los precios de referencia no se encontraban vigentes para el momento de la importación; (iii) no eran aplicables los precios contenidos en la base de datos de la DIAN, en la medida en que las declaraciones de importación que fueron objeto de la liquidación oficial se declararon bajo la subpartida 85.21.90.10.00, pero la base de datos de precios de la DIAN contiene precios de referencia para la subpartida 85.21.90.10.00, lo que supone una valoración defectuosa de la prueba y (iv) no era aplicable el método del último recurso, por considerar que la Administración violó las reglas para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, específicamente las que se refieren al orden de aplicación de los métodos

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

de valoración previstas en el Acuerdo de Valoración de la OMC, en la Decisión 571 de 2003 de la CAN, en el Decreto 2685 de 199 y en la Resolución 4240 de 2000.

7. Violación al derecho de defensa por falta de notificación del Requerimiento Especial Aduanero No. 080 del 26 de febrero de 2013 a una de las partes, toda vez que, la póliza invocada para su afectación en el acto modificatorio, difiere en todos los números y fecha a la inicial, luego, no se trataba de un simple error formal como lo afirmó la demandada.

8. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida valoración de las pruebas e indebida determinación de los derechos de aduana. Sobre este punto, señala que hubo defectos en el análisis probatorio y falta de relación entre lo probado y lo decidido por parte de la DIAN, incurriendo en errores de tipo conceptual y equivocaciones al momento de hallar el valor en aduana de la mercancía. En ese sentido, considera que el Requerimiento Especial Aduanero No. 00086, la Liquidación Oficial de Corrección No 0822 y Resolución No. 1881 se apartaron del material probatorio contable, en tanto no se evaluó en su integridad y se plasmó en la motivación del acto un supuesto diferente al que ofrecían las pruebas.

9. Vulneración de los principios de responsabilidad y congruencia, por falta de aplicación del artículo 4 de la Ley 1609 de 2013, artículo 3 de la Ley 1437 de 2011 y el artículo 2 del Decreto 2685 de 1999. Lo anterior, al considerar que, en el texto de los actos previos y definitivos acusados, la entidad incurrió en imprecisiones y errores que le restan coherencia a los mismos e impiden al usuario ejercer su legítimo derecho de defensa, por medio del conocimiento claro y concreto de los motivos por los cuales es investigado, sin que tales errores puedan denominarse simplemente "lapsus". Por ejemplo, aquel cometido en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en la cual erróneamente se toma como base de precios unitarios de USD 23,01 y USD 17,66 para determinar las diferencias entre el precio, ello, aún sabiendo que las declaraciones objeto de investigación y sobre las cuales se profirió liquidación oficial de corrección, amparan mercancías con precios unitarios de USD 15, 18 y USD 23,01.

10. Nulidad de los actos administrativos acusados por defecto fáctico, por la no valoración del acervo probatorio, por cuanto, la DIAN desconoció las pruebas aportadas con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario, las allegadas con la respuesta al requerimiento especial aduanero por parte del importador y en el escrito del recurso de reconsideración, en el que

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

solicitó la práctica de pruebas. Que resulta inaceptable que se omitiera su valoración en la etapa de investigación y que a pesar de que el jefe de la Decisión de Gestión Jurídica mediante auto de pruebas No. 005789 dispuso requerir mediante exhorto a la empresa AD American Distributors INC con el fin que certificara la expedición de la factura 1433 del 22 de octubre de 2011, allegara copia de la misma y aclarara las condiciones de la negociación, al momento de resolver el recurso de reconsideración, dicha prueba no fue valorada. De igual manera, se omitió allegar las pruebas solicitadas por la demandante en sede administrativa.

11. Con la expedición de los actos acusados se incurrió en violación al principio económico de libre mercado. Al respecto, indicó que la aplicación de los precios de referencia le ha causado un perjuicio grave y serias consecuencias irremediables para el importador, al señalar un costo superior al mercado, siendo esta una connotación negativa que saca de competencia a dicha empresa, al tener que vender una mercancía muy por encima del precio de venta.

3.2. CONTESTACIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por considerar que, con la expedición de los actos acusados se dio plena aplicación al principio de legalidad de la sanción, toda vez que, la conducta sancionatoria aplicada a la sociedad actora se encuentra previamente establecida en la norma aduanera, al tiempo que, durante toda la investigación adelantada en su contra se le brindaron las garantías procesales en aras de custodiar su derecho a la defensa y al debido proceso, pues, dentro de la actuación surtida en sede administrativa, la hoy actora presentó sus escritos de objeción y los recursos otorgados por la ley, teniendo la oportunidad de controvertir las decisiones de la administración y de aportar las pruebas que consideró pertinentes. En ese sentido, considera que la parte actora pretende hacer ver un simple error de transcripción o un mero *lapsus calami* por parte de la Administración, como una violación al principio de legalidad, al señalar que en la parte resolutive de la Resolución No. 822 se formuló una liquidación oficial de corrección y no una liquidación oficial de revisión de valor, argumento que según la demandada carece de asidero jurídico, dado que, tanto en las consideraciones y fundamentos del Requerimiento Especial Aduanero, como en su parte resolutive, se señaló que se trataba de una investigación en la cual se proponía una Liquidación Oficial de revisión de valor, la cual fue conocida y controvertirla por la actora. De igual manera, en la Resolución No. 0822 del 30 de mayo de 2013 se expusieron como

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

fundamentos, normas correspondientes a una liquidación oficial de revisión de valor y no a una liquidación oficial de corrección por error en la subpartida arancelaria.

Insistió en que, no es cierto que mediante Resolución No. 0822, se haya expedido una liquidación oficial de corrección, ya que, los actos administrativos que se expidieron con anterioridad a dicha resolución se señaló que se trataba de un proceso por liquidación oficial de revisión del valor y que se trató de un error formal, que no afecta la legalidad del acto, ni el fondo del asunto investigado.

Sostuvo que, con fundamento en las amplias facultades con que cuenta esa entidad para verificar la legalidad de las declaraciones de importación presentadas por los usuarios aduaneros, y muy a pesar de que inicialmente se suscitó controversia de valor en control previo sobre la declaración de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011; posteriormente, en virtud de la investigación administrativa realizada respecto de la referida declaración, fue cuando la administración se dio cuenta de que el documento de transporte SHZ1228847 del 22 de octubre de 2011 y la factura de venta No. 1433 del 2 de marzo de 2011 soportaban, además, las declaraciones con stickers No. 0749560211308, 07495260211291 y 07495260211282 del de enero de 2012, respecto de las cuales también se percató que ostentaban precios bajos al realizar el estudio de valor sobre estas, afirmando que no existe la nulidad alegada, por cuanto, en el requerimiento especial aduanero respectivo se realizó un análisis de cada una de tales declaraciones de importación, proponiéndose la correspondiente corrección de acuerdo con las pruebas obrantes en el proceso. Advirtió que, es con la expedición del requerimiento especial aduanero cuando se formaliza la investigación, es decir, cuando la entidad ha recaudado las pruebas necesarias para proponer la respectiva liquidación oficial de revisión del valor.

Afirmó que, en el presente caso se realizó un estudio serio de valor por parte del inspector, al momento en que se presenta la mercancía a la autoridad aduanera, precisando que al analizarse los documentos soporte de la declaración de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011, el inspector detectó que los precios declarados en la factura comercial No. 1433 del 22 de octubre de 2011 se encontraban debajo de los precios de referencia de la base de datos de la DIAN, procediéndose en su momento a negar la autorización de levante de la mercancía, por lo que, la parte actora optó por prestar garantía para obtener el correspondiente levante.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Precisó que, de los documentos aportados por el importador y de los respectivos cruces de información, previa solicitud efectuada mediante requerimientos ordinarios, se pudo establecer que el importador incumplió con su obligación de declarar el valor total pagado por la mercancía de conformidad con la normatividad aduanera vigente, toda vez que, no aportó pruebas documentales que permitieran admitir descuentos o rebajas sobre los precios de la transacción relacionados con precios especiales por volumen de compra; no aportó documentación que explicara que la suma declarada por valor FOB de la mercancía superara el valor de la negociación; los asientos contables anexados presentaron incongruencias frente al valor FOB declarado y el facturado como precio de la mercancía importada. Advirtió que, no fue posible utilizar ninguno de los métodos de valoración para establecer el valor de la mercancía en aduana, por lo que, se procedió a utilizar el método del último recurso, utilizando los datos disponibles en Colombia y valores en aduanas que hayan sido determinados con anterioridad, según lo establecido en el artículo 220 de la Resolución 4240 de 2000, de modo que, al no existir un precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, se hizo uso de criterios y procedimientos razonables, compatibles con los principios y las disposiciones del acuerdo sobre la valoración de la OMC y del GATT de 1994.

Afirmó que, para la fecha de presentación de la declaración de importación, los precios de la base de datos se encontraban actualizados y vigentes, con relación a los precios de las mercancías importadas, ya que, aquellos son actualizados periódicamente, de acuerdo con los cambios que se vayan presentando en el mercado.

Sostuvo que, a percatarse de que hubo un error en el requerimiento especial aduanero en lo relacionado con el número de la póliza que se debía afectar, ordenó modificar el artículo 3° de este y hacer efectiva la póliza de cumplimiento No. 23 DL001221 de la compañía Confianza S.A., la cual sí fue notificada de dicha modificación, sin que fuera necesario modificar al importador sobre el cambio.

Advirtió que, el valor de aduanas, que es la base para liquidar los tributos, está conformada por el valor FOB, fletes, seguros y otros gastos; de manera que, al dejarle de agregar lo dejado de declarar por la suma de USD \$17.02, ya sea de manera independiente o por cada declaración, o en forma global en alguna de las liquidaciones efectuadas en cada declaración de importación, como en efecto se hizo, no modifica la base gravable, ya que, esta se afecta solo en la adición de la referida cantidad, por concepto de

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

fletes, en consideración a las tarifas de arancel e IVA en esta operación, y que son del 5% de arancel y 16% de IVA, por lo que, no incide en nada que la diferencia de fletes encontrada y sumada a la base gravable, para efectos de liquidar los tributos aduaneros, sea prorrataada en cada una de las mencionadas liquidaciones o que se haya adicionado solo para establecer el valor en aduana, sin que sea posible que se aplique la diferencia de flete de las once (11) declaraciones que ampara el BL, pues, la investigación solo correspondió a cuatro de ellas.

Señaló además que, los errores formales y de mera transcripción a que hace referencia la sociedad actora no afectan ni el fondo, ni la legalidad, de los actos administrativos demandados.

3.3. ACTUACION PROCESAL

En el curso del trámite se agotaron las etapas de ley, habiéndose surtido la admisión de la demanda (Fls. 151 - 154) la notificación a las partes (Fls. 158), la audiencia inicial, durante la cual, en aplicación al principio de economía procesal, se ordenó que una vez recaudada la prueba documental decretada, se incorporara al debate oral y vencido el termino de traslado para que las partes la controvirtieran, se cerrara la etapa de pruebas (Fls. 506 - 516), y finalmente, se corrió traslado a las partes para que presentaran sus escritos de alegaciones y al Ministerio Público para que emitiera concepto (Fl. 591).

3.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.4.1. Parte demandante

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Adicionalmente, se refirió al pronunciamiento hecho por la DIAN en su contestación y llamó la atención en cuanto a que la DIAN no envió lo solicitado por el despacho bajo la gravedad del juramento y que no dio respuesta a los planteamientos realizados en la audiencia inicial.

Señaló que, proferir a la actora requerimiento especial aduanero proponiendo una liquidación oficial de revisión de valor y luego se expidiera resolución de liquidación oficial de corrección, no se trata de un simple "lapsus calami" como lo afirma la entidad demandada, por cuanto, los hechos que configuran cada una de las infracciones son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Que el ordenamiento jurídico no admite que se establezcan sanciones de plano, es decir, aquellas en las que no medie para el afectado la oportunidad de defenderse, previamente a su imposición.

Afirmó que, obra una presunción procesal en contra de los derechos fundamentales de la sociedad AD ELECTRONICS S.A.S., constituida por una premisa, según la cual, si no se encuentran en el expediente pruebas del estudio de valor para acreditar una situación desfavorable, esta debe darse por no cierta.

3.4.2. Parte demandada

En su escrito de alegatos insistió en la legalidad de los actos administrativos demandados y en esencia, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

3.4.3. Concepto del Ministerio Público

Guardó silencio.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

De conformidad con lo previsto en el artículo 207 del C.P.A.C.A., en el desarrollo de las etapas procesales se ejerció control de legalidad de las mismas, sin presentarse manifestación alguna por las partes o el Ministerio Público u observarse por el Tribunal vicios que acarreen nulidad procesal. Así mismo, desde que culminó el término del traslado para alegar, hasta el momento de proferir el presente fallo, no se observan vicios y/o irregularidades que impidan proferir sentencia de fondo.

V. CONSIDERACIONES

5.1. COMPETENCIA

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 152 y numeral 7 del artículo 156 del CPACA, este Tribunal Administrativo es competente para conocer en primera instancia del presente asunto.

4 Folios 593 - 612.

Código: FCA - 008

Versión: 02

Fecha: 18-07-2017



SC5780-1-9



5.2. PROBLEMA JURIDICO

Atendiendo a la fijación del litigio, el problema jurídico que se debe resolver es el siguiente:

¿Debe declararse la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión de Valor No. 0822 del 30 de mayo de 2013 y la Resolución No. 01881 del 13 de diciembre de 2013 aquí acusadas, al haber sido expedidas con la presunta violación de las normas que se señalan en la demanda y con fundamento en los cargos de nulidad propuestos?

Para determinar lo anterior, se deben resolver los siguientes problemas jurídicos asociados:

¿Era procedente proferir Liquidación Oficial de Revisión del valor a las declaraciones de importación presentadas por la hoy sociedad demandante en los términos dispuestos por la DIAN?

¿En el presente caso se realizó por parte de la DIAN un análisis integral o estudio de valor ajustado a los métodos de valoración previstos en las normas nacionales e instrumentos internacionales sobre la materia, de cara a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas?

¿Se violó o no el debido proceso de la sociedad actora durante el trámite de la actuación administrativa aduanera sancionatoria y durante la práctica, recaudo y valoración de pruebas dentro de la misma.

5.3. TESIS

La Sala concluirá, en primer lugar, que no era procedente proferir Liquidación Oficial de Revisión del valor a las declaraciones de importación presentadas por la hoy sociedad demandante en los términos dispuestos por la DIAN, toda vez que, el acto administrativo que contiene dicha liquidación se expidió con violación de normas superiores en las cuales debió fundarse, concretamente, los acuerdos internacionales adoptados por Colombia que se refieren a los métodos de valoración de la mercancía importada en aduana. Esto, por cuanto, la entidad demandada desestimó los precios declarados por el importador y facturados en la factura comercial, sin realizar el estudio de valor correspondiente en los términos de los referidos acuerdos.

Se sustentará, además, que no realizó un análisis integral o estudio de valor ajustado a los métodos de valoración previstos en las normas nacionales e instrumentos internacionales sobre la materia, de cara a determinar el valor

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

en aduana de las mercancías importadas, por cuanto, como se explicó, una vez descartada la aplicación del método de valor de la transacción, fueron evidentes las falencias que se presentaron para justificar que se rechazara la aplicación de los otros métodos. Por lo tanto, la entidad demandada no realizó una investigación exhaustiva tendiente a determinar los precios reales de las mercancías según las exigencias de cada uno de los métodos y por el contrario, aplicó el del último recurso, cuando no era procedente el mismo al no haberse realizado el ejercicio acusioso que exigen las normas internacionales sobre la valoración en aduana.

En ese orden, al configurarse la nulidad de los actos administrativos demandados, por cuanto, se expidieron con violación a las normas superiores en que debieron fundarse, especialmente normas que contienen compromisos internacionales adoptados por Colombia en materia de importaciones y valoración de la mercancía en aduana, se relevará la Sala de estudiar los demás cargos de nulidad.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 128 del Decreto 2589 de 1999 -Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos- establece los casos en que procede el levante de la mercancía, en los siguientes términos:

ARTICULO 128. AUTORIZACIÓN DE LEVANTE. <Artículo modificado por el artículo 13 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> La autorización de levante procede cuando ocurra uno de los siguientes eventos:

(...)

5. <Numeral modificado por el artículo 4 del Decreto 111 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando practicada la diligencia de inspección aduanera física o documental:

5.1. Se suscite una duda sobre el valor declarado de la mercancía importada o por cualquiera de los elementos conformantes de su valor en aduana, debido a que es considerado bajo de acuerdo con los indicadores del Sistema de Administración del Riesgo de la DIAN y

5.1.1. El declarante dentro de los dos (2) días siguientes a la práctica de la diligencia de inspección presente los documentos soporte que acrediten el precio declarado o,

5.1.2. Vencido el término previsto en el numeral 5.1.1, no se allegaren los documentos soporte o los mismos no acreditaran el valor declarado, y ante la persistencia de la duda, el declarante constituye una garantía dentro del término de los tres (3) días siguientes de conformidad con el artículo 254 del presente decreto.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

El artículo 237 del mismo decreto contiene las siguientes definiciones para efectos de la aplicación de las normas sobre valoración aduanera del acuerdo sobre valoración de la OMC y de la Comunidad Andina:

“Además de las definiciones establecidas en el artículo 15 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 y en su nota interpretativa, el artículo 2o del Reglamento Comunitario adoptado por la Resolución 846 de la CAN, las expresiones utilizadas en el presente Título tendrán el significado que a continuación se determina:

BASE DE DATOS

Es el conjunto de datos pertenecientes a un mismo contexto y almacenados sistemáticamente para su uso en la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y dentro del sistema de administración de gestión del riesgo.

La información contenida en la base de datos podrá servir a la Administración Aduanera para fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, tales como la verificación del valor FOB y demás elementos del valor en aduana declarado y servir para la elaboración de programas, estudios e investigaciones de valor.

La base de datos como instrumento de evaluación dentro del sistema de administración del riesgo de la DIAN, será alimentada de conformidad con los criterios del artículo 7o del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y será aplicada según directrices de la OMA. El uso de la base de datos no conlleva al rechazo automático del valor de transacción declarado para las mercancías importadas.

PRECIO DE REFERENCIA

Según el literal g) del artículo 2o del reglamento comunitario adoptado por la Resolución 846, estos son precios de carácter internacional de mercancías idénticas o similares a la mercancía objeto de valoración, tomado de fuentes especializadas tales como libros, revistas, catálogos, listas de precios, cotizaciones, antecedentes de precios de importación de mercancías que hayan sido verificados por la aduana y los tomados de bancos de datos de la aduana incluidos los precios de las mercancías resultantes de los estudios de valor.

Los precios de referencia como instrumento de evaluación dentro del sistema de administración del riesgo de la DIAN, serán tomados de conformidad con los criterios del artículo 7o del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y serán aplicados según directrices de la OMA. El uso de los precios de referencia no conlleva al rechazo automático del Valor de Transacción declarado para las mercancías importadas.

PRECIO OSTENSIBLEMENTE BAJO

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Es el que manifiestamente no corresponde con el real del comercio internacional para la mercancía importada por presentar niveles inconcebiblemente bajos y que podrían constituir un fraude.

VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS IMPORTADAS

Valor de las mercancías para efectos de la percepción de los derechos de aduana ad valórem, establecido de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo, en concordancia con la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y el presente decreto”.

Por su parte, el artículo 247 del mismo Estatuto establece los métodos para determinar el valor en aduana, en los siguientes términos:

“ARTICULO 247. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA. Los métodos para determinar el valor en aduana según el Acuerdo son los siguientes:

Método del "Valor de Transacción". Se regirá por lo dispuesto en los artículos 1o. y 8o. del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

Método del "Valor de Transacción de Mercancías Idénticas". Se regirá por el artículo 2 del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Valor de Transacción de Mercancías Similares". Se regirá por el artículo 3 del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método "Deductivo". Se regirá por el artículo 5o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Valor Reconstruido". Se regirá por el artículo 6o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Ultimo Recurso". Se regirá por el artículo 7o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa”.

Mientras que, el artículo 248 del citado decreto dispone que **cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las reglas del Método del valor de Transacción, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los Métodos siguientes previstos en el Acuerdo, hasta hallar el primero que permita establecerlo**, excepto cuando el importador solicite y obtenga de la autoridad aduanera, autorización para la inversión del orden de aplicación de los métodos de valoración "Deductivo" y del "Valor Reconstruido".

De conformidad con lo dispuesto en estas normas, queda claro que la legislación colombiana, en relación con el valor en aduana de la mercancía importada, se rige, por lo menos formalmente, de acuerdo

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

con los compromisos internacionales que ha adquirido, los cuales priman sobre la legislación internas.

El artículo 256 del Decreto 2685 de 1999 establece que, **corresponde al importador la carga de la prueba, cuando la autoridad aduanera le solicite los documentos e información necesarios para establecer que el valor en aduana declarado**, corresponde al valor real de la transacción y a las condiciones previstas en el Acuerdo.

En cuanto a la procedencia de la liquidación oficial de corrección o liquidación oficial de revisión del valor, los artículos 513 y 514 del citado Estatuto Aduanero definen cada una de estas figuras, así:

“ARTICULO 513. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.

La autoridad aduanera podrá expedir Liquidación Oficial de Corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales.

Igualmente se podrá formular Liquidación Oficial de Corrección cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera”.

“ARTICULO 514. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DE VALOR.

La autoridad aduanera podrá formular Liquidación Oficial de Revisión de Valor **cuando se presenten los siguientes errores en la Declaración de Importación: valor FOB**, fletes, seguros, otros gastos, ajustes y valor en aduana, o cuando el valor declarado no corresponda al valor aduanero de la mercancía establecido por la autoridad aduanera, de conformidad con las normas que rijan la materia, sin perjuicio de las demás sanciones que procedan según las disposiciones en materia de valoración aduanera”.

Por su parte, la Resolución 4240 de 2000 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se reglamente el Decreto 2685 de 1999 en lo referente a los precios de referencia y la autorización del levante en caso de controversia por duda sobre el valor declarado, dispone:

“ARTÍCULO 171. PRECIOS DE REFERENCIA. <Artículo modificado por el artículo 4 de la Resolución 733 de 2010.> Los precios de referencia definidos en el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999 deben tomarse como una medida de control durante la diligencia de inspección. De conformidad con lo previsto en el artículo 53 del Reglamento Comunitario,

⁵ Ver sentencia de fecha 4 de mayo de 2011 de la Sección Primera del Consejo de Estado, C.P. María Elizabeth García González, radicación 11001-03-24-000-2005-00107-01.



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

adoptado por la Resolución 846 de la CAN, los precios de referencia sustentan las dudas del valor declarado por las mercancías importadas y podrán ser aplicados para la liquidación del monto de las garantías que deban constituirse para autorizar el levante, según lo establecido en el artículo 61 del Reglamento citado.

Los precios de referencia también podrán ser tomados como punto de partida para la determinación de la base gravable cuando se valore, en aplicación del Método del Último Recurso, con los Casos Especiales de Valoración previstos en la Resolución 961 de la CAN y en los Casos Especiales establecidos en la presente resolución".

"ARTÍCULO 172. AUTORIZACIÓN DEL LEVANTE EN CASO DE CONTROVERSIAS POR DUDA SOBRE EL VALOR DECLARADO. <Artículo modificado por el artículo 5 de la Resolución 733 de 2010.> Cuando en la diligencia de inspección aduanera del proceso de importación, se presente controversia por duda del valor en aduana declarado por cualquiera de las situaciones descritas a continuación, sólo se autorizará el levante si se procede de acuerdo con lo previsto en el numeral respectivo, teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 y en el artículo 17 de la Decisión Andina 571.

(...)

3. En relación con los precios declarados, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a) Cuando el precio declarado por la mercancía importada o por cualquiera de los elementos conformantes del valor en aduana es inferior a los precios de referencia consignados en la base de datos o tomados de fuentes diferentes, se autorizará el levante si el declarante dentro de los dos (2) días siguientes a la práctica de la diligencia de inspección presenta los documentos soporte que acrediten el precio declarado.

b) <Literal modificado por el artículo 2 de la Resolución 1173 de 2010.> Cuando vencido el término previsto en el literal anterior, no se allegaren los documentos soporte o los presentados no acreditan el valor declarado, se autorizará el levante si el declarante, dentro del término de los tres (3) días siguientes constituye una garantía en la forma dispuesta en el artículo 523 de esta Resolución. Igualmente se autorizará el levante cuando el declarante decida, en forma libre y voluntaria, ajustar el precio en la Declaración de Importación. Si a pesar del ajuste realizado persiste la duda planteada en la diligencia de inspección, procederá el levante si el declarante constituye garantía dentro del término previsto en el presente literal, por el monto restante correspondiente a los tributos en discusión.

(...)"

La resolución citada en su artículo 193 establece entre sus prohibiciones:

"ARTÍCULO 193. PROHIBICIONES. En ningún caso para la aplicación de las normas previstas en el artículo 7o del Acuerdo, podrán utilizarse períodos



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

de tiempo superiores a ciento ochenta (180) días, a efectos de establecer el momento aproximado.

Así mismo, el valor en aduana establecido por este método, no podrá basarse en alguno de los conceptos siguientes de que trata el artículo 7.2 del Acuerdo:

1. El precio de venta en Colombia de mercancías producidas en este país.
2. Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles.
3. El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.
4. Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6o. del Acuerdo.
5. El precio de mercancías vendidas para exportación a un país diferente a Colombia.
6. Valores en aduana mínimos.
7. Valores arbitrarios o ficticios"

La Organización Mundial del Comercio expidió el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el cual tiene por objeto "establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajusta a las realidades comerciales y que prohíbe la utilización de valores arbitrarios o ficticios"⁶.

En lo que respecta a la valoración en aduanas, el artículo 7 del mencionado acuerdo, dispone:

"Artículo VII
Valoración en aduana

1. Las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales de valoración establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o* restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, ateniéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al valor en aduana. Las PARTES CONTRATANTES podrán pedir a las partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

2. a) El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.*

⁶https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_s.htm#:~:text=El%20Acuerdo%20de%20la%20OMC,de%20valores%20arbitrarios%20o%20ficticios.



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

b) El "valor real" debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a: i) cantidades comparables, o ii) cantidades no menos favorables para importadores que aquellas en que se haya vendido el mayor volumen de estas mercancías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.*

c) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b) de este párrafo, el valor en aduana debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor.*

3. En el valor en aduana de todo producto importado no debería computarse ningún impuesto interior aplicable en el país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

4. a) Salvo disposiciones en contrario de este párrafo, cuando una parte contratante se vea en la necesidad, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, de convertir en su propia moneda un precio expresado en la de otro país, el tipo de cambio que se utilice para la conversión deberá basarse, para cada moneda, en la paridad establecida de conformidad con el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, en el tipo de cambio reconocido por el Fondo o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el artículo XV del presente Acuerdo.

b) A falta de esta paridad y de dicho tipo de cambio reconocido, el tipo de conversión deberá corresponder efectivamente al valor corriente de esa moneda en las transacciones comerciales.

c) Las PARTES CONTRATANTES, de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por las partes contratantes de toda moneda extranjera con respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples de conformidad con el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, en lugar de basarse en las paridades. Hasta que las PARTES CONTRATANTES adopten estas reglas, cada parte contratante podrá, a los efectos de aplicación del párrafo 2 de este artículo, aplicar a toda moneda extranjera que responda a las condiciones definidas en este apartado, reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda extranjera en las transacciones comerciales.

d) No podrá interpretarse ninguna disposición de este párrafo en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas aplicable a efectos



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

aduaneros en su territorio en la fecha del presente Acuerdo, que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles. 5. Los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el valor en aduana”.

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 “*dará a las administraciones de aduanas la posibilidad de pedir más información a los importadores cuando tengan razones para dudar de la exactitud del valor declarado de las mercancías importadas. Si, a pesar de la información adicional que pueda recibir, la administración de aduanas sigue teniendo dudas razonables, podrá considerarse que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse sobre la base del valor declarado, en cuyo caso habría que establecer dicho valor teniendo en cuenta las disposiciones del acuerdo*”. El texto del referido acuerdo es el siguiente:

“PARTE I
NORMAS DE VALORACIÓN EN ADUANA

Artículo 1

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

a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

- i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
- ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías;
- o
- iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las

⁷ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/ursum_s.htm#gAgreement





Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y

d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;

ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.

“Artículo 2

1. a) **Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas** vendidas para la



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración.

Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo".

"Artículo 3

1. a) **Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares** vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo”.

“Artículo 4

Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3, se determinará según el artículo 5, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6, si bien a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5 y 6”.

“Artículo 5

1. a) Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, **el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas**, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, con las siguientes deducciones:

i) las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase;

ii) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador;

iii) cuando proceda, los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del artículo 8; y

iv) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.

b) Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.

2. Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes compren las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1”.

“Artículo 6

1. El valor en aduana de las mercancías importadas determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;

b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;

c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8.

2. Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación”.

“Artículo 7

1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, **dicho valor se determinará según criterios razonables**, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

- a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
- e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;
- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.

3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.

De acuerdo con la Decisión 6.1. del Comité Técnico de Valoración en Aduanas⁸, cuando la Administración de Aduanas se enfrente a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado, se debe proceder como a continuación se indica:

*"1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. **Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1.** Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.*

2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas.

8 Puede ser consultada en el siguiente link:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/aduanera/valoracionadua/instrumentosAcuerdo/Decisiones/6-1-Decisiones.pdf>

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

La Decisión 571 de 2003 de la CAN⁹, sobre el valor en aduana de las mercancías importadas establece unos lineamientos para la determinación del valor en aduana, así:

*“Capítulo II
Determinación del valor en aduana*

Artículo 2.- Valor en Aduana.

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

Artículo 3.- Métodos para determinar el valor en aduana.

De conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los derechos e impuestos a la importación, son los siguientes:

- 1. Primer Método : Valor de Transacción de las mercancías importadas*
- 2. Segundo Método : Valor de Transacción de mercancías idénticas*
- 3. Tercer Método : Valor de Transacción de mercancías similares*
- 4. Cuarto Método : Método del Valor Deductivo*
- 5. Quinto Método : Método del Valor Reconstruido*
- 6. Sexto Método : Método del “Ultimo Recurso”.*

Artículo 4.- Orden de aplicación de los métodos.

Según lo dispuesto en la Nota General del Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos señalados en el artículo anterior deben aplicarse en el orden allí indicado.

El valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello.

El orden de aplicación de los métodos señalados en los numerales 4 y 5 del artículo anterior puede ser invertido, si lo solicita el importador y así lo acepta la Administración Aduanera”.

⁹ <http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/DEC571.pdf>



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

En la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina¹⁰, Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, en la sección V, artículo 44, se establece el procedimiento para dar aplicación al **“método del último recurso”** para establecer el valor de la mercancía en aduana, del cual se cita lo relevante:

“Artículo 44. Procedimiento.

1. Para la valoración de las mercancías mediante la aplicación de este método, deben tenerse en cuenta las disposiciones del artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota Interpretativa.

2. Los valores en aduana determinados mediante la aplicación de las normas que se deriven de este método, se basarán, en la mayor medida posible, en los métodos de valoración establecidos anteriormente.

3. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos indicados en los numerales 1 a 5 del artículo 3 de la Decisión 571, desarrollados en los Capítulos I y II del presente Título, se aplicará el método del “Ultimo Recurso” de la siguiente manera:

a) Flexibilidad razonable.

A tal efecto, se aplicarán de nuevo los primeros cinco métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el mismo orden establecido en este Acuerdo conforme a lo señalado en el artículo 4 de la Decisión 571, **pero utilizando una flexibilidad razonable en la apreciación de las exigencias que cada uno de ellos contiene, hasta encontrar el primero que permita determinar el valor en aduana.**

Para la aplicación de las normas previstas en el desarrollo de este método con flexibilidad razonable, en los casos que correspondan, podrán utilizarse períodos de tiempo superiores a ciento ochenta (180) días pero no más de trescientos sesenta y cinco (365) días, a efectos de establecer el momento aproximado.

No podrán considerarse de manera flexible, aquellos preceptos que le dan fundamento al Método del Valor de Transacción y cuyo incumplimiento motivó su rechazo en su momento, como son, la no influencia de la vinculación en el precio pactado, la existencia de una venta tal como está definida en el literal k del artículo 2 de este Reglamento, la existencia de un precio real ligado a esta venta y la utilización de información o datos soportados documentalmente, entre otros.

Tampoco podrá interpretarse de manera flexible, la consideración de mercancías que no eran idénticas o similares a la importada y que impidió,

¹⁰ Su texto puede ser consultado en el link

<http://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetitas/Gace1103.pdf>



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

en su oportunidad, la aplicación del segundo y del tercer método de valoración.

En la aplicación del método Deductivo, no podrán tomarse con flexibilidad las ventas entre partes vinculadas.

En general, no podrá acudirse, en aras de la flexibilidad, a alguna de las prohibiciones establecidas en el artículo 45 de este Reglamento o desvirtuar los principios básicos del Acuerdo de Valoración de la OMC y del Artículo VII del GATT ni tomar valores estimados o teóricos.

b) Criterios razonables.

De no haber sido posible efectuar la valoración de la mercancía, aún aplicando con flexibilidad los cinco primeros métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se permite el uso de criterios y procedimientos razonables, compatibles con los principios y las disposiciones del Acuerdo mencionado y del Artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el Territorio Aduanero Comunitario.

Estos criterios y procedimientos razonables comprenden los casos especiales de valoración, los cuales podrán ser establecidos en la legislación nacional de los países miembros, a falta de una norma comunitaria, sin perjuicio de la utilización de los precios de referencia según lo establecido en el numeral 5 del Artículo 53 de este Reglamento".

Por su parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el tema de la valoración en aduanas de las mercancías y el marco normativo que se debe seguir, en los siguientes términos¹¹:

"Frente a la valoración en aduanas de la mercancía lo primero que se debe precisar es que de acuerdo con el artículo 1º del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, adoptado a través de la Ley 170 de 1994, el punto de partida para la valoración de la mercancía es el valor de la transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando se venden para su exportación al país de importación, ajustado, si es del caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de mismo Acuerdo.

De esta manera, con el fin de determinar el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía, eje central del método de transacción, el artículo 8 del Acuerdo, establece algunos rubros que deben añadirse al valor de la mercancía, entre los cuales se encuentran el pago por cánones y derechos de licencia, así:

(...)

¹¹ Sentencia de fecha 19 de julio de 2017, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicado 17001-23-31-000-2012-00117-01.



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Por su parte, en el ordenamiento de la Comunidad Andina, por medio de las Decisiones Nos. 378 y 379, se aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la Organización Mundial del Comercio, decisiones que a su vez fueron sustituida por la Decisión No. 571 de 11 y 12 de diciembre de 2003, y en la cual se adoptan en el artículo 1º, para efectos de la valoración de la mercancía en aduana, los métodos establecidos en el Acuerdo del GATT, consagrando:

ARTÍCULO 1. BASE LEGAL. El valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento.

Por último, la Resolución 846 de 2004 de la CAN, que adoptó el reglamento sobre el Valor en Aduana de Mercancías Importadas establecido en la Decisión 571 de 2003 en el artículo 26, enumera los parámetros, requisitos y reglas para adicionar al valor de transacción el precio pagado por cánones o regalías".

5.5. CASO CONCRETO

5.5.1. Hechos probados

La entidad demandada aportó con su contestación el Expediente No. RA 2011 2012 00686, a nombre de A.D. ELECTRONICS, del cual se extrae en lo relevante:

5.5.1.1. Declaración de Importación No. 12055012075873, en la que figura como importador AD Electronics S.A., proveedor en el exterior AD American Distributors INC, la subpartida arancelaria registrada fue la 8521909000. Se declaró como valor FOB en dólares 45,540.00 y el valor en aduana USD 47,086.13 (fl. 212 rvso.- 215).

5.5.1.2. Bill of lading (BL) No. SHZ1228847 de 22 de octubre de 2011, consignado a nombre de AD Electronics (FL. 216).

5.5.1.3. Factura No. 1433 del 22 de octubre de 2011 expedida por AD American Distributors INC, en la que se observa que el importador AD Electronics adquirió 1543 cajas de DVD'S marca Hyundai con precios unitarios de 23.01, 17.66 y 15.18 (fl. 217 rvso - 218).

5.5.1.4. Acta de Inspección No. 482011000058191 del 3 de diciembre de 2012, en la cual se rechaza el levante de la mercancía relacionada en la

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Declaración de Importación No. 12055012075873 por la causal “controversia de valor”. Se fundamentó en el numeral 5.1, artículo 128 del Decreto 2685 de 1999. Se consignó en el acta que **se generó controversia de valor con base en el precio de referencia reportado en la factura comercial No. 1433 y los precios de referencia de la base de datos de la DIAN** (fl. 211 rvso.- 212).

5.5.1.5. Acta de Inspección No. 482011000058823 del 6 de diciembre de 2011. Se otorga el levante de la mercancía al amparo de la garantía global que el usuario tenía como usuario aduanero permanente (fl. 210 - 211).

5.5.1.6. Requerimiento Ordinario No. 00658 del 24 de mayo de 2012, por el cual la Jefe División de Gestión de Fiscalización solicita a CMA CGM COLOMBIA LTDA información relacionada con el B/L No. SHZ1228847 de 22 de octubre de 2011, consignado a nombre de AD Electronics (fl. 225 rvso - 226), así:

- Certificación en original de los fletes marítimos y
- Demás gastos incurridos realmente pagados en el transporte de la mercancía.
- Aportar copia legible de la factura de liberación de fletes.

5.5.1.7. Al anterior requerimiento se le dio respuesta por parte de CMS CGM, enviando copia del documento de transporte, de la factura de venta por prestación del servicio de fletes y la certificación de fletes internacionalmente aceptados (228 - 230).

5.5.1.8. Requerimiento Ordinario No. 00669 del 24 de mayo de 2012, en el cual se le solicita al importador AD Electronics S.A. el envío de una información y documentación relacionada con la importación (fl. 226 rvso - 227).

5.5.1.9. AD Electronics S.A. dio respuesta al requerimiento ordinario (230 rvso - 232), enviando copia de la declaración de importación No. 12055012075873 (fl. 232 rvso - 234), declaración andina del valor No. 560707348747 (fl. 235), de la factura No. 1433 expedida por AD American Distributors (fl. 235 rvso - 236) del B/L (fl. 236 rvso - 237); de la orden de compra No. AD-0086 del 20 de agosto de 2012 en la que se indican los precios unitarios de los reproductores de DVD marca Hyundai correspondiente a USD 23,01, USD 17,66 y 15,18 (fl. 238), el comprobante de egreso por pago de flete internacional (fl. 239), copia de la factura de fletes (fl. 238 rvso), certificado expedido por la aseguradora Seguros Generales Suramericana (fl. 239 rvso. - 244). En dicha respuesta, el importador manifestó que, no existen valores añadidos o deducidos a la importación, adjuntó catálogo

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

donde aparecen los modelos en estudio y la información técnica de la mercancía (245 - 246).

5.5.1.10. En la respuesta al requerimiento ordinario aportó certificación expedida por AD American Distributors, en el que se hace referencia al acuerdo comercial Hyundai en Colombia y se indica que AD Electronics es el distribuidor exclusivo y oficial para Colombia de productos electrónicos, electrodomésticos, baterías y de iluminación de esa marca; que existe un *forecast* de altos volúmenes de compra como requisito para ser el distribuidor exclusivo y obtener precios especiales (fl. 247).

5.5.1.11. Se aportó certificación expedida por el revisor fiscal y el representante legal de AD Electronics, en la que se hace constar que la utilidad bruta del DVD marca Hyundai HYDVD250 importado el 26 de noviembre de 2011 corresponde al 41.81%; que el margen bruto total de la empresa a diciembre 31 de 2011 era del 23.58% y el neto del 2% (fl. 249 rvso); se acompañó el libro de contabilidad entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de enero de 2012 (fl. 250), las notas de contabilidad (fl. 250 rvso - 254).

5.5.1.12. Auto de apertura de expediente No. 00686 del 22 de agosto de 2012, en el que se inicia investigación al importador AD Electronics (fl. 332).

5.5.1.13. Declaraciones de importación finalizadas en el proceso aduanero, Bancolombia (fl. 345 - 362).

5.5.1.14. Requerimiento Especial Aduanero No. 0086 del 5 de marzo de 2013 formulado por la jefe del GIT de Investigaciones Aduaneras de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena y dirigido a AD Electronics, para proponer liquidación oficial de revisión de valor por la suma de \$189.098.85, **por haber declarado una base gravable inferior al valor en aduanas correspondiente**, haciéndose acreedor a la sanción establecida en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999. De igual manera, se propuso a la División de Gestión de Liquidación la corrección de las declaraciones de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011; 07495260211308/291/282 del 3 de enero de 2012 (fl. 363 - 371).

5.5.1.15. Respuesta al REA de AD Electronics, en la que expuso como consideraciones, en síntesis, que (i) la DIAN no aplicó ningún método real de valoración en aduanas, (ii) la fuente donde emerge el valor propuesto siempre fue oculta, (iii) no se explica como surgió el valor final propuesto, (iv) hubo contradicciones en el requerimiento especial aduanero y (v) todas las

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

afirmaciones de la DIAN fueron generales y abstractas, sin que se soportaran en pruebas (fl. 382 rvso - 395).

5.5.1.16. Resolución No. 00577 del 19 de abril de 2013, por la cual se corrigió el artículo tercero del Requerimiento Especial Aduanero No. 0086 del 5 de marzo de 2013, en lo referente al número de la póliza que se proponía hacer efectiva y se ordenó la notificación a la compañía aseguradora Confianza S.A. (Fl. 401 - 406).

5.5.1.17. Resolución 00822 de 30 de mayo de 2013 “*por medio de la cual se profiere una **liquidación oficial de valor***”, proferida por la jefe de la División de gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena (fl. 407 - 413). En la parte resolutive de dicho acto administrativo, se dispuso “*formular **Liquidación Oficial de Corrección***” al importador AD ELECTRONICS S.A., a la mercancía amparada en las Declaraciones de Importación No. 12055012075873 de 03-12-2011; 07495260211308; 07495260211291 y 07495260211282 de fecha 03-01-2012, de conformidad con el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, de lo que resultó un mayor valor a pagar de \$180.098.857. Entre las consideraciones de esta resolución, la autoridad aduanera expuso que “**los valores consignados en la declaración de importación no corresponden con la información aportada por el transportador, puesto que, existe una diferencia en el total de dichos gastos con respecto a los certificados, teniendo en cuenta el total de declaraciones que generó la nacionalización de la mercancía amparada con el documento de transporte referenciado**”; “De los documentos aportados por el importador y los respectivos cruces de información, previa solicitud efectuada mediante los requerimientos ordinarios ya relacionados, se pudo establecer que el importador incumplió con su obligación de declarar el valor total pagado por la mercancía, de conformidad con la normatividad aduanera que nos rige”; “**No se acepta como base gravable el valor FOB declarado en las declaraciones relacionadas con la Factura Comercial No. 1433 de 22/10/2011 por el importador, ya que existen dudas o contradicciones entre este y la información aportada y comprobada por este Despacho**”.

Respecto de la aplicación del método del último recurso para la valoración de mercancías, se expuso en el acto administrativo mencionado: “se tomarán como precios de referencia, los precios establecidos en los indicados del Sistema de Administración de Riesgo de la DIAN tenidos en cuenta por el funcionario inspector, vigentes para el momento de la importación objeto de estudio, los cuales son resultado de estudios de mercado internacional realizados por la aduana como medida de control y

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

hacen parte de bancos de datos de la entidad, en concordancia con el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999 (...) y por el funcionario sustanciador en cumplimiento de la función de control posterior inherente a esta instancia, al entrar a estudiar el total de declaraciones de importación relacionadas con la factura comercial en comento”.

5.5.1.18. La sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra el mencionado acto administrativo (fl. 414 - 429), argumentando que se presentaron graves inconsistencias respecto de la naturaleza del acto administrativo, violación al derecho de respuesta, inexistencia del estudio de valor, violación al debido proceso porque no era aplicable el método del último para el caso concreto. En su escrito de impugnación solicitó la práctica de pruebas, que se oficiara a los almacenes Éxito, Olímpica, Makro, Alkosto, Carrefour, que comercializan reproductores de DVD-RW/CD/CDR con MP3 convertidor D/A, para que allegaran al expediente administrativo: 1) Declaraciones de importación de la mercancía idéntica o similar a la amparada en la declaración de importación No. 12055012075873 de fecha 3 de diciembre de 2011; y 2) listado de precios de venta para la fecha de importación de la mercancía amparada en la misma declaración de importación.

5.5.1.19. Antes de resolver el recurso de apelación, la autoridad aduanera expidió el Auto No. 005789 de 24 de julio de 2013, por medio del cual se abrió un periodo probatorio por el término de tres (3) meses, solicitando a través del Grupo Interno de trabajo RILO de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, para que mediante exhorto se requiriera información a la empresa AD American Distributors INC, con el fin que certificara la expedición de la Factura No. 1433 de 22/10/2011, allegara copia de la misma, aclarara las condiciones de la negociación y certificara todos los pagos recibidos por la venta de la mercancía amparada en dicha factura (fl. 459 - 460).

5.5.1.20. Resolución No. 001881 de 13 de diciembre de 2013 proferida por la jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el importador, confirmando la Resolución No. 0822 de 30 de mayo de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación (fl. 462 - 475). De las consideraciones allí expuestas, se destaca:

“(…)

El precio FOB declarado se encuentra por debajo de los de referencia obtenidos de la base de datos de la DIAN y el importador no desvirtuó este hecho, sino que manifestó en su oportunidad que el precio declarado no está



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

afectado. No se acepta como base gravable el valor FOB declarado en las declaraciones relacionadas con la Factura Comercial 1433 de fecha 22/10/11, por el importador, ya que existen dudas o contradicciones entre este y la información aportada y comprobada por este Despacho.

No se aclaró los motivos (sic) para gozar de un precio especial por distribución, descartándose como tal el método del valor de transacción. Si bien reconocen un tipo de descuento o rebaja, el mismo no cumple las condiciones para tenerse en cuenta para la valoración en aduana. No se encuentra separado o se distingue del precio pagado o por pagar de la mercancía; de igual forma, mucho menos se establecen las condiciones que sustenten el mismo y así demostrar que se hizo acreedor del mismo.

La duda por la existencia de precios de mercancía de la misma marca y naturaleza aceptada y registrada por la autoridad aduanera no fue desvirtuada.

Sí hubo por parte de esta entidad, aplicación sucesiva de los métodos de valoración previstos en el Acuerdo de la OMC, recurriendo por descarte al del último recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 171 de la Resolución 4240 de 2000, modificado por el artículo 4º de la Resolución 733 de 2010, concluyendo que el valor declarado por el importador sí resulta bajo frente a los precios tenidos en cuenta como base de la valoración (...)"

5.5.1.21. Cuando ya se había resuelto el recurso de reconsideración por parte de la entidad demandada, la compañía AD American Distributoras Inc dio respuesta al requerimiento hecho por la autoridad aduanera en sede administrativa, certificando que (i) los precios de exportación para la importación a Colombia es el valor pagado o por pagar para ese momento específico, tal como se define en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; (ii) que en el valor de la transacción de las Facturas No. 1370 y 1433 de fecha 7 de marzo y 22 de octubre de 2011, respectivamente, no concurren ninguna de las circunstancias señaladas en los literales a), b) y c) del artículo 1, parte 1 normas de valoración en aduana, tal como se define en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; (iii) que el precio de transacción de las facturas No. 1370 y 1433 de fecha 7 de marzo y 22 de octubre de 2011, respectivamente, entre las partes relacionadas fue determinado considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de el precio de venta no estuvo influido por ninguna condición o contraprestación; y (iv) que AD Electronics S.A. canceló el valor total de transacción de las facturas No. 1370 y 1433 de fecha 7 de marzo y 22 de octubre de 2011 y no adeuda ningún valor (fl. 485).

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

5.5.1.22. El Director Seccional de Aduanas de Cartagena dio respuesta al informe bajo la gravedad del juramento solicitado en la audiencia inicial, en los siguientes términos (fl. 539 - 541):

1. ¿Cuál fue el sistema de administración de riesgo de la DIAN consultado por el inspector durante la diligencia de inspección física?

Respuesta: *"Teniendo en cuenta el artículo precitado, se tiene que para el presente caso se dio aplicación al Sistema de Gestión de Riesgos, desde el momento en que el declarante sometió la mercancía con declaración No. 12055012075873 de fecha 2011-12-03, al proceso de selectividad en el trámite de importación, el cual arrojó inspección física. Una vez realizada la diligencia de inspección, el inspector también aplicó el Sistema de Gestión de Riesgos al verificar el cumplimiento de los requisitos para la importación de ese tipo de mercancía, a través de la consulta de la base de precios de la DIAN para la mercancía clasificada por la subpartida arancelaria 8521909000".*

2. ¿Cuál fue la base de precios de la DIAN que el inspector en las dos (2) diligencias de inspección física verificó para afirmar que el precio declarado se encontraba por debajo de relación al precio encontrado en los indicadores de Sistema de Administración de Riesgo de la DIAN?

Respuesta: *"(...) de acuerdo a la información suministrada por la jefe del Grupo Interno de Trabajo de Importaciones, y lo consignado por el inspector en el Acta de inspección No. 482011000058191 del 3 de diciembre de 2011, el mismo consultó los precios de referencia de la base de la DIAN vigente para el momento de la diligencia de inspección la cual se encontraba publicada en la página web de la Entidad y que puede ser verificada en el siguiente link:*

<http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/7f6cb566b98def0f0525757d00698463/1f6309f752c0f996052576cf0054d6e6?OpenDocument>

3. ¿Cuál era la vigencia de la base de precios de la DIAN que el inspector en la diligencia de inspección física verificó para afirmar que el precio declarado se encontraba por debajo con relación al precio encontrado en los indicadores del sistema de Administración de Riesgo de la DIAN?

Respuesta: *"De acuerdo a lo informado por el jefe del Grupo Interno de Trabajo de Importaciones, la base de precios de la DIAN vigente al momento de realizar la diligencia de inspección era la publicada en la página web de la DIAN en el link enunciado en el numeral anterior. En cuanto al término de vigencia, no es competencia de este Despacho certificar este punto, el cual fue remitido a la Subdirección de Gestión Técnica de la UAE DIAN.*

4. Se citó o no la resolución y/o circular o si se anexó al REA copia del acta de inspección con la impresión del resultado de la consulta realizada

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

por el funcionario inspector al Sistema de Administración de Riesgo de la DIAN.

“Dentro del expediente RA2011201200686 a nombre de AD Electronics SA, a folios 2 a 3, reposa copia del Acta de Inspección No. 482011000058823 de fecha 6 de diciembre de 2011; y de los folios 1 a 5 copia del Acta de Inspección No. 482011000058191 de fecha 3 de diciembre de 2011. Si bien los actos administrativos no se anexan copias de los documentos que reposan en los expedientes, en el numeral 1 del relato de hechos contenido en el Requerimiento Especial Aduanero REA No. 0086 del 5 de marzo de 2013 (folios 296 al 313), proferido por el GIT de Investigaciones Aduaneras I de la División de Gestión de Fiscalización de esta seccional, hace referencia a que la controversia surge en aplicación de los instrumentos de evaluación dentro del Sistema de Administración del Riesgo, que para el presente caso incluye las Bases de Precios de Mercancías. Además se hace mención de las actas de inspección donde quedó consignada la actuación del inspector (...).”

5. ¿Cuáles eran los precios de referencia en los indicadores del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN?

Respuesta: *“Se anexa impresión de la base de precios de referencia suministrada por el jefe del GIT de Importaciones, vigente al momento de la inspección”.*

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico

Analizados los hechos relevantes que resultaron probados de cara al marco jurídico que fue expuesto, la Sala entra a dar respuesta a los problemas jurídicos planteados, en concordancia con los cargos de nulidad esgrimidos por la parte demandante.

En primer lugar, se abordarán los cargos de nulidad relacionados con la alegada vulneración al debido proceso.

- **Transgresión del principio de legalidad de la sanción**, por cuanto, la entidad demandada inicialmente profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 00086, proponiendo a la sociedad actora una “liquidación oficial de revisión del valor”, sin embargo, mediante Resolución No. 0010482416390822 del 30 de mayo de 2013 profirió “liquidación oficial de corrección”.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 514 del Decreto 2685 de 1999, la autoridad aduanera podrá formular liquidación oficial de revisión de valor, cuando se presenten errores en la declaración que repercutan, entre otros aspectos, en el valor FOB¹² o cuando el valor

¹² Se refiere al valor de venta de los productos en su lugar de origen más el costo de los fletes, seguros y otros Gastos necesarios para hacer llegar la Mercancía hasta la Aduana de salida.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

declarado no corresponda al valor aduanero de la mercancía establecido por la autoridad aduanera. En ese orden, quedó demostrado que desde que se expidió el acta de inspección de la mercancía, el funcionario correspondiente manifestó que no procedía el levante por generarse controversia de valor con base en el precio reportado en la factura comercial No. 1433 y los precios de referencia de la base de datos de la DIAN.

De igual manera, los requerimientos ordinarios que se expidieron por parte de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena estuvieron encaminados a esclarecer la controversia con los precios de referencia. De hecho, en el requerimiento especial aduanero se propone "liquidación oficial de revisión del valor" y aunque en la parte resolutive de la Resolución 00822 de 30 de mayo de 2013 se indica que se profiere "liquidación oficial de corrección", lo cierto es que, de los fundamentos expuestos en su parte considerativa se logra extraer con claridad que la intención es proponer una liquidación oficial de revisión de valor.

En este punto, la Sala considera que no le asiste razón a la parte demandante, en cuanto a que, el hecho que en la parte resolutive de la Resolución 00822 de 30 de mayo de 2013 se indicara que se profería "liquidación oficial de corrección" obedece a un error formal que no tiene la virtualidad de afectar la legalidad del acto, pues, tanto de los actor previos a este, como de la parte resolutive del mismo, se desprende que la conducta sancionada al importador consistió en el valor declarado de la mercancía objeto de importación, que no coincidía con los precios de referencia consignados en la base de datos de la autoridad aduanera, circunstancia que conforme a la normatividad antes citada, configura una causal de liquidación oficial de revisión de valor. Por lo tanto, ese error formal no desdibujó la intención de la entidad demandada de el valor declarado.

Aunado a lo anterior, se observa que los conceptos que se corrigen a través de la liquidación oficial, corresponden al valor FOB y el valor en aduanas, por lo tanto, no hay dudas de que se trata de una revisión de valor y no de una liquidación oficial de corrección, como lo asegura la parte demandante. En ese sentido, la situación planteada no configura una violación al principio de legalidad, como lo afirma la parte actora, pues, no es cierto que la infracción planteada en el requerimiento especial aduanero fuere distinta a la que dio lugar a la sanción impuesta.

- **Violación al debido proceso por haberse impuesto una sanción de plano, sin que mediara oportunidad al afectado para defenderse.**

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Los argumentos que sustentan este cargo no son de recibo para la Sala, toda vez que, como se expuso en el punto anterior, no es dable afirmar que la entidad demandada hubiere proferido una liquidación oficial de corrección, ya que, se trató de una liquidación oficial de revisión de valor. En ese orden, no es cierto que se configurara una violación al debido proceso, por no habersele brindado la oportunidad de controvertir los cargos planteados para imponer la sanción, por cuanto, del expediente administrativo aportado se desprende claramente que la DIAN inició una investigación en la cual se le solicitaron al importados las pruebas correspondientes para esclarecer la situación relacionada con los precios de la mercancía que fueron declarados y que a juicio de la autoridad aduanera, no correspondían con los precios de referencia que se encontraban en su base de datos. Por ello, la sociedad demandante tuvo oportunidad de responder los requerimientos ordinarios, fue vinculada formalmente a la investigación con el requerimiento especial aduanera, pudiendo dar respuesta en ambas oportunidades e incluso interpuso recurso de reconsideración contra el acto administrativo que contiene la liquidación oficial.

Por lo anterior, el cargo planteado no tiene vocación de prosperidad, porque la sociedad importadora sí tuvo oportunidades para ejercer su derecho de defensa y no es cierto que se le hubiese impuesto una sanción sin que se le pusiera en conocimiento y pudiera controvertirla.

- **Violación al debido proceso por no observarse el procedimiento administrativo que culminara con la sanción impuesta, por cuanto, se profirió Requerimiento Ordinario No. 1-48-238-419.00669 del 24 de mayo de 2012, solicitando al importador AD Electronics S.A.S. copia de los documentos soporte de la declaración de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011, así como sus soportes contables, comerciales y cambiarios; sin embargo, se expidió el requerimiento especial aduanero No. 00086 respecto de tres declaraciones de importación adicionales, sobre las cuales nunca se solicitaron explicaciones de motivos y pruebas al importador.**

Para resolver lo concerniente a este punto, debe advertirse que, en los términos de los artículos 469 y 470 del Decreto 2685 de 1999, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene competencia para **adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras**, simultáneamente al

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que se podrá llevar a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad. Así, dentro de las facultades de fiscalización y control con que cuenta la entidad, podrá *“c) Verificar la exactitud de las declaraciones, documentos soporte u otros informes, cuando lo considere necesario para establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera o la inobservancia de los procedimientos aduaneros”*.

En ese orden, la entidad demandada sí estaba facultada jurídicamente para realizar los estudios de valor sobre las tres declaraciones de importación tramitadas por AD Electronics S.A.S., con fundamento en los criterios que inicialmente le generaron dudas sobre el valor aduanero declarado en la declaración de importación No. 12055012075873 del 3 de diciembre de 2011, esto, en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización con las que cuenta.

Por lo anterior, no es dable afirmar que se configuró una violación al debido proceso, toda vez que, pese a que en el requerimiento ordinario solamente se solicitó información respecto de una declaración de importación, la investigación formal se inicia con el requerimiento especial aduanero y en ese acto administrativo sí se indicaron irregularidades respecto de todas las declaraciones de importación y se le concedió la oportunidad legal al importador de esclarecer toda la información relacionada con cada una de ellas, máxime, cuando todas las declaraciones de importación se encontraban soportadas por la misma factura de venta cuya información encontró la DIAN no ajustada a los precios de referencia de su base de datos.

- **Violación del debido proceso e inexistencia del estudio de valor en aduanas.**

Como se expuso en el marco normativo y jurisprudencial de esta providencia, el Estatuto Aduanero vigente para la fecha en que ocurrieron los hechos en su artículo 247 establecía los métodos para determinar el valor en aduana, según el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. En ese orden, el primero de ellos es el método del valor de la transacción, que en los términos del mencionado acuerdo, es el precio realmente pagado o por

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación.

De las pruebas que obran en el plenario, se extrae que la investigación que inició la entidad aduanera en este caso se fundamentó en que el valor de la mercancía declarada no correspondía con los precios de referencia consignados en la base de datos de la DIAN, es decir, se suscitó una controversia por el valor en aduana de la mercancía.

En ese orden, la investigación de la DIAN tenía que encaminarse a determinar el valor real, ello, con base en los métodos señalados en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Así, en el Requerimiento Especial Aduanero No. 0686 del 5 de marzo de 2013, el GIT de Investigaciones Aduaneras explica los motivos por los cuales, en su criterio, no era posible tener en cuenta el valor de la transacción representado en la factura de venta No. 1433 del 22 de octubre de 2011 emitida por el proveedor en el exterior A.D. America Distributors INC., y al respecto, indicó que el importador incumplió con su obligación de declarar el valor total pagado por la mercancía, ya que:

“No se aportó pruebas (sic) documentales que permitan admitir descuentos o rebajas sobre los precios de transacción relacionados con precios especiales por volumen de compra, tal y como lo dispone la valoración aduanera.

No se aportó documentación que explique que la suma declarada por valor FOB de la mercancía supere el valor consignado en la factura comercial en dichos términos de negociación (...).

Los asientos contables anexados presentan incongruencias frente al valor FOB declarado y el facturado como precio de la mercancía importada.

No aportaron contrato de exclusividad o documentos que así lo demuestren, como mucho menos anexaron documentos que permitan establecer que dichos precios se deben a un esquema o programa fijo de descuentos dispuesto por el proveedor en cumplimiento a las exigencias del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Las razones para justificar un precio especial por distribución no corresponden con la realidad comercial y mucho menos jurídica, puesto que si bien no se mencionan rebajas o descuentos, sí manifiesta que por dicha razón se le concede un precio distinto de mercado que, a juicio de este despacho supera la expectativa de cualquier descuento (...).”

Lo anterior quiere decir que, la autoridad aduanera concluyó que no era aplicable el método de “valor de la transacción” y desconoció los precios

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

certificados en la factura porque no se logró demostrar la existencia de un acuerdo comercial que justificara los precios significativamente más bajos, que los valores del mercado para ese momento.

Acto seguido, en el requerimiento especial aduanero la DIAN procede a la aplicación de los diferentes métodos de valoración de las mercancías en estricto orden, así:

“(…)

La imposibilidad de la aplicación del método 2 de valoración método del “valor de transacción de mercancías idénticas” contemplado en el artículo 189 de la resolución 4240 de 2000; pues claramente se puede establecer que la mercancía objeto de valoración no cuenta con la documentación ni los elementos necesarios entre otros la condición de la mercancía para establecer los niveles comerciales que se pactaron en la negociación, qué condiciones la rodearon para poder considerar la comparación con otras mercancías y con el inconveniente existente para determinar que otras mercancías importadas pueden ser consideradas como idénticas o similares con valores en aduanas establecidos por el método del valor de transacción, previamente aceptados por la autoridad aduanera (...).

Que no es posible aplicar el método 3 de valoración, método del “valor de transacción de mercancías similares (...) por las razones expuestas en el acápite anterior.

No es posible aplicar el método 4 de valoración “método deductivo”. De conformidad con el artículo 256 del Decreto 2685 de 1999, corresponde al importador la carga de la prueba por lo que resulta importante conocer la información suministrada por él mismo con respecto a la negociación a efectos de determinar el precio del producto. Ante lo cual, si se tiene en cuenta y atendiendo que para el presente caso el investigado no ha suministrado los datos necesarios que permitan realizar el análisis para determinar y/o justificar los costos relacionados con la operación, por lo que la aplicación de este método debe descartarse.

No es posible aplicar el método 5 de valoración, “método del valor reconstruido”. De conformidad con el artículo 256 del Decreto 2685 de 1999, corresponde al importador la carga de la prueba cuando la autoridad aduanera le solicite los documentos e información necesarias para establecer que el valor en aduanas declarado, corresponde al valor real de la transacción y a las condiciones previstas en el Acuerdo; y como ya se demostró no existen los suficientes elementos para asegurar dicha situación”.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Posteriormente, procedió la entidad a dar aplicación al método del último recurso, tomando como precios de referencia los establecidos en los indicadores del Sistema de Administración de Riesgo de la DIAN, los mismos que tuvo en cuenta el funcionario inspector vigentes para el momento de la importación, los cuales se afirma, son el resultado de estudios de mercado nacional realizados por la aduana.

Los argumentos antes expuestos fueron validados en el acto de liquidación oficial, en el que se afirma: *“la aplicación de los diferentes métodos de valoración de mercancías en estricto orden y debidamente justificada su aceptación o rechazo para determinar el valor en aduana como claramente quedó explicado en el requerimiento especial aduanero”*.

Visto lo anterior, la Sala coincide con la parte demandante en cuanto a que la entidad demanda no aplicó correctamente los métodos de valoración establecidos por la OMC, por las razones que se pasan a explicar.

La Sala no tiene reparos en lo concerniente a la aplicación del primer método de valoración, es decir, el de valor de la transacción, porque tanto en el requerimiento especial aduanero, como en los actos administrativos demandados se explicaron con suficiencia las razones por las cuales la administración aduanera desconoció el valor de las mercancías declarado y amparado en la factura de venta expedida por el proveedor en el exterior, dado que, no se logró demostrar la existencia de un acuerdo comercial que justificara los precios significativamente más bajos.

Ahora bien, debe recordarse que la legislación colombiana, en relación con el valor en aduana de la mercancía importada, se rige por los compromisos internacionales que ha adquirido, los cuales priman sobre la legislación interna. Así, de acuerdo con el artículo 248 del Decreto 2685 de 1999, cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las reglas del Método del valor de Transacción, como ocurrió en este caso, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los métodos siguientes previstos en el Acuerdo de valoración de la OMC, hasta hallar el primero que permita establecerlo.

En ese orden, siguiendo los lineamientos del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, al determinarse que no era posible la aplicación del primer método de valoración, era menester aplicar cada uno de los métodos allí señalados, hasta que se encontrara uno que permitiera determinar dicho valor.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Al respecto, la Sala observa que, el sustento principal de los actos demandados es que el importador no cumplió con la carga de la prueba que le asistía, en los términos del artículo 256 del Estatuto Aduanero, es decir, que no aportó la documentación e información necesaria para establecer que el valor en aduana declarado corresponde al valor real de la transacción. Sin embargo, ese argumento puede ser aceptado respecto de la aplicación del método de valoración correspondiente al “valor de la transacción”, pero no puede ser el argumento para descartar de plano la aplicación de los métodos restantes e irse a la aplicación del método del último recurso. Lo anterior, por cuanto, para cada uno de los métodos de valoración se indica el procedimiento que se debe adelantar y la información que se debe tener en cuenta.

Así pues, establece el referido acuerdo que si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1 -valor de la transacción-, el valor en aduana será el **valor de transacción de mercancías idénticas** vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

No se evidencia que, para la aplicación de este método, la administración aduanera hubiera solicitado información sobre mercancías idénticas importadas al país en la misma época. Ello, pese a que tanto en las respuestas al requerimiento ordinario, como en la respuesta al requerimiento especial aduanero, el importador aportó pruebas y solicitó que se practicaran algunas encaminadas a obtener los precios de mercancías que permitieran hacer la comparación. Téngase en cuenta, por ejemplo, que al interponer recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el importador solicitó que se oficiara a los almacenes Éxito, Olímpica, Makro, Alkosto y Carrefour, que comercializan reproductores de DVD-RW/CD/CDR con MP3 convertidor D/A, para que allegaran al expediente administrativo: 1) Declaraciones de importación de la mercancía idéntica o similar a la amparada en la declaración de importación No. 12055012075873 de fecha 3 de diciembre de 2011; y 2) listado de precios de venta para la fecha de importación de la mercancía amparada en la misma declaración de importación; sin embargo, dicha prueba no fue tenida en cuenta por la entidad, de hecho, no hubo pronunciamiento alguno sobre su procedencia. Por el contrario, las pruebas decretadas por la demandada en esa etapa del procedimiento administrativo estuvieron enfocadas en verificar el valor de la transacción con el proveedor en el extranjero.

Por lo tanto, no son de recibos los argumentos de la DIAN para rechazar la aplicación de este método, porque los datos que echaba de menos la entidad estaban relacionados con las condiciones en que se realizó la venta y los precios pactados y pagados al proveedor en el exterior, sin embargo, sí se contaba con información suficiente sobre las características de la mercancía que fue objeto de importación, se trataba de aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido, videos incluido con receptor de señales de imagen y sonido incorporado¹³ y bastaba con verificar mercancías de la misma referencia, por lo que, sí le era dable a la entidad encaminar su proceso investigativo hacia determinar el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, en un nivel comercial en las mismas cantidades o en cantidades diferentes, máxime, si se tiene en cuenta que en sede administrativa se presentaron solicitudes probatorias en ese sentido por parte de la sociedad importadora.

Las mismas consideraciones proceden para analizar la falta de aplicación del método 3, relacionado con el valor de transacción de mercancías similares, en caso de que no se tuvieran datos de mercancías idénticas. Las razones de su rechazo resultan insuficientes y alejadas de los parámetros establecidos en el Acuerdo de valoración de la OMC y las decisiones de la Comunidad Andina, toda vez que, se limitó la demandada a afirmar que no contaba con la información suficiente para determinar qué otras mercancías importadas podían considerarse idénticas o similares.

En este punto, resulta pertinente advertir que en sentencia de fecha 12 de febrero de 2019, la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁴ precisó que *“según el artículo 18 de la Decisión 571 de la CAN, la carga de probar el valor en aduana es del importador, así que no es dable trasladar esta carga a la autoridad aduanera (...) por consiguiente, debía la sociedad **aportar o solicitar la práctica de las pruebas que considerara necesarias para demostrar que el valor declarado era el real**”*. Al respecto, se observa que en el caso objeto de estudio, la parte actora sí aportó pruebas en sede administrativa, además, solicitó a la DIAN que se practicaran

¹³ Así se consignó en la declaración de importación No. 12055012075873, folio 212 rvso - 215.

¹⁴ C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicado No. 05001-23-33-000-2013-01534-01.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

algunas pruebas encaminadas a recaudar información necesaria para la aplicación de los métodos de valoración denominados valor de transacción de mercancías idénticas y el valor de transacción de mercancías similares.

Ahora bien, al concluir la autoridad aduanera que el valor en aduana no pudo determinarse con arreglo a lo dispuesto en los métodos 1, 2 y 3, lo procedente era analizar la procedencia de los métodos 5 y 6. El método 5 hace referencia al valor deductivo o que el valor en aduana determinado se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas. El argumento de la demandada para descartar su aplicación consistió en que el investigado no suministró los datos necesarios que permitieran determinar y/o justificar los costos relacionados con la operación, cuando lo que exige la norma para la aplicación de este método es que se verifique si mercancías importadas, similares o idénticas a la que es objeto de investigación, se venden en el país de importación, caso en el cual, el valor en aduana se determinará según el precio unitario a que se venda la mayor cantidad de mercancías, ejercicio que no se observa se hubiere adelantado por la demandada para descartar la aplicación de este método. Al respecto, se reitera que, si bien es cierto la carga de probar el valor en aduana es del importador, debe tenerse en cuenta que este en el curso de la actuación administrativa aportó pruebas relacionadas con las ventas de mercancías importadas idénticas o similares a las que fueron objeto de importación, y solicitó a la autoridad aduanera que se practicaran pruebas enderezadas a verificar esos datos.

Finalmente, se contaba con el método del valor reconstruido, que para su aplicación exige la suma de los siguientes elementos: a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación; c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8. Para descartar la aplicación del referido método de valoración, la DIAN señaló que, no existían suficientes elementos para verificar la información exigida.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

Así las cosas, la Sala coincide con la parte actora en que la entidad demandada no realizó un correcto estudio para la valoración de la mercancía en aduana de los métodos establecidos por la Organización Mundial del Comercio, pues, no se evidencia que se hubiese adelantado una investigación seria que conllevara a descartar cada uno de ellos. Esto, teniendo en cuenta tanto el material probatorio aportado por el importador, como las solicitudes de práctica de pruebas que se presentaron en sede administrativa.

Para la utilización del método del último recurso, la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina, Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas - establece un procedimiento, que implica una nueva aplicación de los primeros cinco métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el mismo orden establecido, **pero utilizando una flexibilidad razonable en la apreciación de las exigencias que cada uno de ellos contiene, hasta encontrar el primero que permita determinar el valor en aduana.** Si bien, en el Requerimiento Especial Aduanero No. 0086 se da cumplimiento formalmente a la norma, por cuanto, se hace esta nueva aplicación, no observa el Tribunal que se hubiera hecho con una flexibilidad razonable como lo exige la resolución, toda vez que, se consignaron en esencia los mismos argumentos para desechar su aplicación la primera vez.

Por lo expuesto, la Sala considera que no era procedente aplicar el método del último recurso, utilizando los precios de referencia del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN, sin antes realizar el estudio de valor de la mercancía dando aplicación de forma adecuada a cada uno de los métodos establecidos por la OMC y siguiendo el procedimiento desarrollado por la CAN. Al respecto, debe tenerse en cuenta que se trata de compromisos internacionales adquiridos por Colombia, que priman sobre la legislación interna y en ese sentido, las actuaciones de la administración aduanera deben ceñirse a tales lineamientos.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala da respuesta a los problemas jurídicos planteados, en los siguientes términos:

No era procedente proferir Liquidación Oficial de Revisión del valor a las declaraciones de importación presentadas por la hoy sociedad demandante en los términos dispuestos por la DIAN, toda vez que, el acto administrativo que contiene dicha liquidación se expidió con violación de normas superiores en las cuales debió fundarse, concretamente, los acuerdos internacionales adoptados por Colombia que se refieren a los

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

métodos de valoración de la mercancía importada en aduana. Esto, por cuanto, la entidad demandada desestimó los precios declarados por el importador y facturados en la factura comercial, sin realizar el estudio de valor correspondiente en los términos de los referidos acuerdos, de conformidad con las pruebas aportadas por el importador y las solicitudes probatorias que este hiciera.

En ese orden, es dable concluir que la DIAN no realizó un análisis integral o estudio de valor ajustado a los métodos de valoración previstos en las normas nacionales e instrumentos internacionales sobre la materia, de cara a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, por cuanto, como se explicó, una vez descartada la aplicación del método de valor de la transacción, fueron evidentes las falencias que se presentaron para justificar que se rechazaba la aplicación de los otros. Por lo tanto, la entidad demandada no realizó una investigación exhaustiva tendiente a determinar los precios reales de las mercancías según las exigencias de cada uno de los métodos y por el contrario, aplicó el del último recurso, cuando no era procedente este, al no haberse realizado el ejercicio acucioso que exigen las normas internacionales sobre la valoración en aduana.

En síntesis, se configura la nulidad de los actos administrativos demandados, por cuanto, se expidieron con violación a las normas superiores en que debieron fundarse, especialmente normas que contienen compromisos internacionales adoptados por Colombia en materia de importaciones y valoración de la mercancía en aduana.

Al haberse encontrado probado este cargo de nulidad, se releva la Sala de estudiar los demás y procederá a declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y la Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración, ambas expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará que no hay lugar al pago de los mayores valores determinados en los actos administrativos viciados de nulidad; se ordenará, en caso de que se hubiere pagado suma alguna, la devolución del monto cancelado por haberse hecho efectiva la Póliza No. 23 DL 001221 expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. CONFIANZA, debidamente actualizado.

Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

La sentencia se cumplirá en los términos del artículo 192 del código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, profiriendo decisión motivada.

5.5.3. Condena en costas en primera instancia

De conformidad con el numeral 1 del artículo 365 del C.G.P., se condenará en costas a la parte demandada por ser la que resultó vencida en la instancia; en la modalidad de gastos del proceso (en la medida de su comprobación), incluyéndose en las mismas las agencias en derecho que deberán ser fijadas dando aplicación al Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura¹⁵, en su artículo 4¹⁶ en concordancia con el numeral 3.1.2 del artículo 6°.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 001-048-241-639-0822 de fecha 30 de mayo de 2013 y la Resolución No. 001881 de fecha 13 de diciembre de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración, ambas expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que no hay lugar al pago de los mayores valores determinados en los actos administrativos cuya nulidad se declara.

TERCERO: En consecuencia, se ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, que, en caso que se hubiere pagado suma alguna, se devuelva el monto cancelado por haberse hecho efectiva la Póliza No. 23 DL 001221 expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. CONFIANZA, debidamente actualizado.

¹⁵ Conforme esta reglamentación, las tarifas de Agencias en Derecho aplicables a los procesos judiciales, corresponden a la porción de las costas imputable a los gastos de defensa judicial de la parte victoriosa, a cargo de quien pierda el proceso.

¹⁶ Esta norma dispone que las tarifas máximas de agencias en derecho se establecen en salarios mínimos mensuales legales vigentes, o en porcentajes relativos al valor de las pretensiones de la demanda reconocidas o negadas en la sentencia.



Rad. 13001-23-33-000-2014-00315-00

CUARTO: Condenar en costas a la parte demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue considerado y aprobado en sesión virtual de la fecha.

LOS MAGISTRADOS,

DIGNA MARÍA GUERRA PICÓN

MOISÉS DE JESÚS RODRÍGUEZ PÉREZ
Magistrado

Con salvamento de voto parcial

EDGAR ALEXI VASQUEZ CONTRERAS