

Cartagena de Indias, D T. y C., treinta (30) de abril de dos mil veintiuno (2021)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13001-33-33-012-2013-00048-04
Demandante	FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO
Demandado	UAE DIAN
Tema	Liquidación oficial de revisión de valor - aplicación de métodos para valoración en aduana - precios de referencia
Magistrado Ponente	MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede esta Sala de decisión¹, a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia dictada 23 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado Doce Administrativo del Circuito de Cartagena, en la cual se decidió denegar las pretensiones de la demanda.

III.- ANTECEDENTES

3.1 DEMANDA²

3.1.1 PRETENSIONES³

Se transcriben literalmente:

- “1. Que se declare de contera, la NULIDAD del Acto Administrativo de fecha 19 de junio de 2012, mediante el cual la DIAN, profirió la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DE VALOR, No 001457, por un monto de \$25.414.100=, sobre la declaración de importación con autoadhesivo No 02230010694227 del 13 de junio de 2009.*
- 2. Que por lo tanto se declare que la Liquidación privada presentada por el importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, mediante Autoadhesivo No 02230010694227 del 13 de junio de 2009, queda plenamente vigente.*
- 3. Que como consecuencia de la vigencia que adquiere dicha liquidación, se ordene el pago sugerido por el importador en ella, el cual asciende a la suma de*

¹ Esta decisión se toma virtualmente en aplicación del artículo 4 del ACUERDO PCSJA20-11521 de 19 de marzo de 2020 del CSJ que autorizó a los Tribunales del país para hacer reuniones de trabajo y sesiones virtuales.

² Folio 35-46

³ Folio 41-42 cdno 1.



13001-33-33-012-2013-00048-04

\$17.345.702= Diecisiete Millones Trescientos Cuarenta y Cinco Mil Setecientos Dos Pesos Mcte. 4. Se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada".

3.1.2. Hechos⁴

En la demanda se expuso que el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, actuando por intermedio de la AGENCIA DE ADUANAS ATLANTIS SA NIVEL II, presentó ante la DIAN Seccional Cartagena, la declaración de importación No 02230010694227 del 13 de Julio de 2009.

Que, en virtud de lo anterior, la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena dio apertura al expediente No RA2009200900828. Una vez adelantada la correspondiente investigación, se profirió el Requerimiento Especial Aduanero (RAE) No 000088 del 25 de abril de 2012, mediante el cual la División de Gestión de Liquidación propuso una Liquidación Oficial de Corrección sobre la declaración de importación con autoadhesivo No 02230010694227 del 13 de julio de 2009, presentada por el importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, ajustando el valor en aduana declarado, en lo referente al valor FOB; en ese sentido, la DIAN Cartagena ordenó la liquidación del valor de los tributos aduaneros con base en el ajuste propuesto, más la sanción a que se refiere el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, advirtiéndole, en dicho acto al demandante, que podía presentar descargos dentro de los quince días siguientes a su notificación.

El señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO sin ser abogado, ni conocer las leyes que regulaban la materia, actuó ante la DIAN como persona natural y como un ciudadano común y corriente, presentando su escrito de descargos mediante radicación No 018167 del 16 de mayo de 2012,

La División de Gestión de Liquidación profirió Liquidación Oficial de Revisión de Valor No 001457 del 19 de junio de 2012 y, en el artículo quinto de la parte resolutive señaló textualmente lo siguiente:

"ARTICULO QUINTO: Contra la presente providencia procede el recurso de, reconsideración el cual deberá interponerse ante la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena (hasta 5.000 U.V.T) o ante la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica (desde 5.000 U.V.T en adelante), dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha

⁴ Folios 40-41 cdno 1.



de la notificación de la misma, de conformidad con artículo 515 del decreto 2685 de 1999".

Teniendo en cuenta lo anterior, el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO sin ser abogado, ni tener mayor conocimiento legal, presentó el recurso de reconsideración contra la resolución anterior, siendo resuelto el mismo mediante Resolución No 001834 del 10 de Agosto de 2012, a través de la cual la DIAN rechazó el recurso de reconsideración del hoy demandante, teniendo como fundamento para ello el artículo 516 del Decreto 268 de 1999, según el cual, el recurso en comento debía ser presentado personalmente ante la autoridad aduanera a la cual se dirige con exhibición del documento de identidad del signatario y si es apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional de abogado.

Sostuvo, que el accionante no tenía conocimiento de dicho requisito, pues el mismo no le fue informado en la parte resolutive de la resolución objeto de impugnación.

3.1.3. Normas violadas y concepto de violación.

A juicio de la parte actora, los actos demandados vulneraron el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, referente al debido proceso, y los procedimientos razonables, compatibles con los principios y las disposiciones sobre valoración de la OMC, y la Resolución No 846 de 2004 de la Comunidad Andina, artículo 44, literales a) y b).

En el concepto de la violación, la parte actora sostuvo los siguientes argumentos:

- La Resolución No 001457 del 19 de junio de 2012, no fue clara respecto de los recursos que procedían contra la misma, por cuanto no indicó al importador que los mismos debían presentarse personalmente. Resaltó que el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, como cualquier ciudadano del común, no tenía por qué conocer dicho requisito. Así las cosas, consideró que dicha resolución violó flagrantemente la Constitución Nacional, específicamente el derecho fundamental al debido proceso, por lo que la DIAN actuó de forma contraria a derecho cuando declaró improcedente el recurso en cuestión, por el incumplimiento de los requisitos formales que la misma DIAN, no le advirtió al recurrente.



- La DIAN requirió a la empresa vendedora en la ciudad de Miami – Florida a efectos de verificar la veracidad de las facturas de la maquinaria importada; en virtud de lo anterior, la empresa SANDMARK MACHINERY contestó al Cónsul de Colombia en Miami de forma física y a través del correo electrónico, sin embargo, dicha entidad no remitió la respuesta a la DIAN, como era su deber. En virtud a ello la DIAN profirió la resolución demandada, por medio de la cual se le impuso una sanción al importador por no existir credibilidad en el valor declarado; todo ello sin que el importador tuviera alguna responsabilidad en este suceso. Adicionalmente informa, que los documentos echados de menos por la DIAN, fueron aportados por el importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, en el recurso de reconsideración que le fue declarado desierto.
- La DIAN fundamenta su fallo en la imposibilidad de establecer el valor de la mercancía ingresada al territorio nacional, concluyendo que el precio de las mismas debe establecerse mediante el método del "último recurso", para ello, consultó una página de internet que ofrece productos similares, en la que se publican precios de maquinarias similares, sujetos a todo tipo de negociación; sin embargo no tuvo en cuenta que dichas paginas ofrezcan precios fijos, además, dichos precios se establecen sobre maquinarias de segunda y en buen estado, pero el actor importó maquinaria que requería inmediata reparación y su precio fue pagado de manera inmediata por intermedio del banco Av. Villas, de Bogotá D.C. al Banco de América; de ello daba cuenta la certificación de fecha mayo 14 de 2009.
- La liquidación oficial de revisión de valor No 001457 del 19 de junio de 2012, adolece de vicios de fondo y de forma, que violan el debido proceso y las garantías fundamentales del hoy demandante al tener por cierto hechos que perfectamente hubiesen sido posibles de confirmar si hubiese existido una mayor acuciosidad por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

3.2 Contestación De La Demanda⁵

Se opuso a las pretensiones de la demanda, por considerar que las mismas eran improcedentes, además afirmó que, en el presente caso la demanda carece de una argumentación sólida para establecer los cargos de nulidad de los actos administrativos demandados, razón por la cual resulta un poco

⁵ Fl. 119-132 cdno 1



forzado desentrañar cuáles son las razones de inconformidad del demandante.

Alegó, que la administración cumplió con los requisitos establecidos en los artículos 563 y siguientes del Decreto 2685/99 respecto de la notificación del acto administrativo y los términos para la interposición del recurso; por lo tanto, era del resorte del actor verificar el procedimiento, requisitos y oportunidad de presentación del mismo, máxime cuando sabe que las normas que se están aplicando en su caso son las contenidas en el Estatuto Aduanero.

Frente al otro argumento de demanda, la DIAN indicó que, efectivamente se inició una investigación tendiente a establecer si era procedente o no proferir Liquidación Oficial de Revisión de Valor respecto de la Declaración de Importación No 02230010694227 del 13 de julio de 2009, que amparaba mercancías importadas por el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO. Ello, en atención a que en la etapa de control previo se generó controversia de valor respecto del valor FOB de la mercancía importada, toda vez el valor declarado y registrado en la factura comercial No 8218 de 14/09/2009, se encontraban por debajo de los precios de referencia consultados en internet (de ello quedó constancia en Acta de Inspección No 482009000035802 del 15/07/2009).

Agregó que, para efectos de determinar el valor en aduanas de las mercancías, la DIAN aplicó los métodos de determinación del valor hasta hallar el primero que permita establecerlo, iniciando con el método de valor de la transacción de las mercancías importadas (que es el que obligatoriamente debe constatarse primero), y siguiendo sucesivamente con cada uno de los métodos siguientes previstos en la ley.

Añadió que, para poder establecer el valor realmente pagado o pendiente por pagar de la mercancía importada, a fin de aplicar el método de transacción, se solicitó al importador toda la información que tuviera a su disposición. De igual manera, se solicitó a ENERGY FREIGHT COLOMBIA S.A., que certificara los valores cancelados por el importador, por los conceptos de flete marítimo y gastos conexos; al BANCO AV VILLAS S.A se le solicitó que remitiera copia certificada de la declaración de cambio por importación de bienes por valor de USD 29.294,00 así como el respectivo mensaje swift y demás documentos relacionados con la operación de comercio exterior en estudio; esta última entidad, manifestó que *"el cliente a la fecha no ha presentado legalización a la declaración de cambio"*.



Sostuvo que, la Coordinación RILO - División de Gestión de Fiscalización Aduanera - solicitó la práctica de pruebas en el exterior relacionadas con el proveedor SANDMARK INC, con el fin de verificar la autenticidad de la Factura No. 8218 del 14 de mayo de 2009; sin embargo, el Consulado de Colombia en Miami certificó el 15 de marzo de 2011, manifestó que no obstante haber enviado el exhorto correspondiente a la empresa SANDMARK INC., a la fecha no se había obtenido respuesta por parte de la empresa.

Señaló que, en el presente caso no fue posible aplicar el método de transacción de la mercancía, por cuanto no se contaba con los elementos probatorios necesarios que ayudaran a demostrar que el precio declarado por el importador fue el precio real de negociación. Para llegar a esta conclusión, la Administración tuvo en cuenta que la Factura Comercial No 8218 del 14/05/2009 no debe valorarse de manera aislada y no puede considerarse por sí misma como la única prueba del precio pagado o por pagar, pues el mismo debe estar soportado en documentos cambiarios que en el presente caso dan cuenta de: i) un giro anticipado por una cuantía inferior al valor declarado de la mercancía importada y sin que se individualizaran en los mismos la operación de comercio exterior declarada y, ii) un pago posterior que no se encuentra debidamente canalizado.

Afirmó, que resultaba extraño que el actor manifestara que la empresa SANDMARK INC sí dio respuesta a la solicitud realizada por la DIAN el 13 de diciembre de 2010, por vía electrónica y correo certificado, pero que la misma no hubiera llegado al Consulado, incluso 4 meses después, tal y como consta en la respuesta allegada a la DIAN. Por otra parte, se observa que ni en su recurso de reconsideración, ni en otra instancia de la vía gubernativa, el usuario aportó prueba del correo electrónico que dice haber enviado la compañía SANDMARK INC a la dirección judicial@consuladodecolombia y mucho menos de la guía o certificación de correo físico dirigido al Consulado de Colombia en Miami en respuesta al exhorto enviado con ocasión de la presente investigación. Por esa razón, considera que no es válido lo argumentado por el actor cuando sostuvo que la Administración erró al descartar que el precio pagado o por pagar de la mercancía era el consignado en la factura aportada por él en atención a que la confirmación del proveedor no fue aportada por el Consulado de Colombia en Miami, pues lo que aparece demostrado en el proceso es que la empresa SANDMARK INC nunca envió tal información.

Concluyó que no había certeza que el valor declarado realmente correspondiera a la realidad, pues lo único demostrado en el proceso era que se realizó un giro anticipado por un menor valor al declarado en la



Declaración de Importación No 02230010694227 de julio 13 de 2009, el interesado no demostró haber legalizado dicho pago y además el saldo por pagar tampoco fue canalizado debidamente a través de los mecanismos establecidos en el mercado cambiario, como quiera que dicho pago fue realizado por otra persona diferente al importador. En este punto se debe tener en cuenta que las obligaciones canalizables a través del mercado cambiario deben cumplir con el principio de identidad, el cual debe entenderse como la obligación de pagar o reintegrar las divisas derivadas de la operación de cambio por parte del residente en Colombia que realiza la respectiva operación. De acuerdo con este principio, los pagos al exterior los debe realizar única y exclusivamente la persona natural o jurídica que efectuó o va a efectuar la importación de bienes, directamente al acreedor, su cesionario o a centros o personas que adelanten en el exterior la gestión de recaudo y/o pago internacional, se trate de residentes o no residentes.

Indicó que, todo lo expuesto arrojó serias dudas que no permitieron a la administración aplicar el método 1 de Valoración o Método de Valor de Transacción, pues de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 256 del Decreto 2685 de 1999, es al importador a quien corresponde la carga de la prueba cuando la autoridad aduanera solicite documentos e información necesarios para establecer la conformidad del valor en aduana declarado. En consecuencia, debido a que no era posible la aplicación del Método No 1, la administración procedió a dar aplicación a los demás métodos de valoración de manera sucesiva en aplicación de lo dispuesto en el artículo 248 del Decreto 2685/99 encontrando que el método aplicable era el del último recurso, razón por la cual se procedió a calcular el valor en aduanas de la mercancía, teniendo en cuenta los gastos relacionados con el pago de transporte y seguro de las mercancías y se consultó una página de internet especializada para este tipo de mercancía, tomándola como precio de referencia de la misma.

3.3 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA⁶

Mediante sentencia de fecha 23 de marzo de 2018, el Juzgado Doce Administrativo del Circuito de Cartagena negó las pretensiones de la demanda.

Para el Juzgado no resultaba admisible lo manifestado por la parte demandante, puesto que, tal como lo manifestó la DIAN, la ignorancia de la

⁶ Fl. 362-375 cdno 2



ley no sirve de excusa para incumplir las normas, y en lo referente a la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 001457 del 19 de junio de 2012, la administración aduanera cumplió con los requisitos señalados en el artículo 563 y siguientes del Decreto 2685 de 1999, en el entendido que en la diligencia de notificación se le entregó al interesado copia íntegra, auténtica y gratuita de la decisión y en el texto de la notificación se indicaron los recursos que legalmente proceden, la dependencia ante la cual deben interponerse y los plazos para hacerlo.

Indicó que, no obstante lo anterior, y encontrándose de por medio derechos fundamentales del demandante como el debido proceso, con fundamento en lo expuesto el marco normativo, sí encuentra el Juzgado un reproche en contra de la administración, en cuanto al trámite del recurso de reconsideración, puesto que, en criterio del Consejo de Estado, el requisito de la presentación personal en las actuaciones adelantadas ante la administración pública fue eliminado por el artículo 33 del Decreto Ley 2150 de 1995, que a su vez precisó como excepción aquellas presentaciones personales que sean requeridas en los códigos. En este orden de ideas, al advertirse que el Decreto 2685 de 1999, actual Estatuto Aduanero, no es un código, la presentación personal del recurso de reconsideración contemplada en sus artículos 516 y 518 no se sitúa en la excepción establecida en el artículo 33 del Decreto Ley 2150 de 1995. Así las cosas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN erró al rechazar el recurso de reconsideración impetrado por la parte demandante contra la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 001457 del 19 de junio de 2012.

Sostuvo que, lo anterior no conduce a la declaratoria de nulidad del acto de rechazo del recurso de reconsideración, sino a que se tenga por agotada la actuación administrativa relativa a los recursos previstos en la ley, por lo que debía realizarse el estudio de fondo de los argumentos de nulidad.

En ese sentido expuso que, la DIAN es la autoridad nacional facultada para revisar el valor en aduanas que los importadores consignen en las respectivas declaraciones de importación y, para el efecto, la legislación aduanera la autoriza para formular liquidaciones oficiales de revisión de valor, liquidaciones que deben atender los citados métodos de valoración en aduanas. En ese sentido, correspondía a la parte actora demostrar: 1) Que esta autoridad no aplicó los métodos de valoración tantas veces citados; 2) Que la base de precios de referencia utilizada a efectos de valoración de la mercancía importada utilizados por la DIAN, no cumplen con las directrices establecidas en la Resolución 846 CAN y, 3) Que existe algún tipo de



prohibición que impida que la DIAN utilice la base de datos de precios de referencia dentro del sistema de administración del riesgo, máxime cuando el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto aduanero), los precios de referencia 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.

Argumentó que, ante la imposibilidad de aplicar algunos de los métodos establecidos en la ley para la valoración de las mercancías, dadas las inconsistencias detectadas en la determinación de los valores de las mercancías importadas, la autoridad aduanera optó por el último de estos métodos, el cual corresponde al método del último recurso, es decir, que el valor en aduana de la mercancía debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor. Para ello se dispuso la aplicación de los precios de referencia encontrados en páginas de internet especializadas para el tipo de mercancía que se importó.

Afirmó que, con lo aportado al expediente, no acreditó la parte demandante que la autoridad aduanera estuvo en posibilidad de aplicar un método diferente al utilizado al momento de proferir la liquidación oficial de revisión de valor que se demanda, pues tal como lo afirma la DIAN, a pesar que el Consulado de Miami envió exhorto a la empresa SANDMARK INC mediante oficio de fecha 10 de noviembre de 2010 para verificar la autenticidad de la factura No. 8218 del 14 de mayo de 2009, tal exhorto fue devuelto a la DIAN con oficio del 15 de marzo de 2011 y en la vía gubernativa el importador no aportó prueba ni del correo electrónico o la constancia del correo físico que dice haber enviado la compañía SANDMARK INC al Consulado de Colombia en Miami en respuesta al mencionado exhorto, y por ello, no se logra desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados, presunción de la cual goza todo acto administrativo.

3.4. RECURSO DE APELACIÓN⁷

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, argumentando que en la Resolución de fecha 19 de junio

⁷ Fl. 378-379 cdno 2



de 2012, mediante el cual la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor, se tomaron valores de la maquinaria importada, utilizando un método denominado "del último recurso", el cual básicamente consiste en aplicar los valores a las mercancías importadas, teniendo en cuenta para ello el valor de las mismas en las "páginas de internet especializadas", pero sin contar con el hecho del estado de la mercancía (fue importada dañada para reparar), por lo que su valor se incrementa a montos exorbitantes; como ejemplo de ello expuso, que la retro excavadora modelo 2004 pasó de un precio certificado por el vendedor de 16.200 dólares a 19.000 dólares; de igual manera la retro excavadora modelo 2006 paso de costar 17.500 dólares a 32.500 dólares.

Afirmó, que el método utilizado para calcular dichos montos por parte de la DIAN, si bien es legal, no es acorde al procedimiento que debió realizarse, toda vez que, al contestar los descargos correspondientes, el importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, indicó la fuente de dicha compra, la forma como canceló la misma, y que la mercadería no era nueva, pues se encontraba dañada, los computadores de las mismas, no servían, y requerían reparación inmediata.

Indicó, que la DIAN solicitó que por intermedio del Consulado de Colombia en Miami, se oficiara a la empresa SANDMARK, en aras a que allegara copias de la factura, determinara la forma de pago, y además que certificara el estado de la mercancía al momento de la venta; la empresa SANDMARK, contestó al Consulado aportando factura 8218, enviando copia de la transferencia económica entre los Bancos Av. Villas y Banco de América, realizada por el señor FERNANDO GÓMEZ e indicando el valor de la retroexcavadora modelo 006, y el valor de la retroexcavadora modelo 2004; además, señalándole que dicha maquinaria requería de inmediata reparación. (Todos estos documentos se aportaron con la demanda y obran en el expediente administrativo, pues fueron aportados con el recurso de reconsideración).

Alegó que la respuesta dada por la empresa SANDMARK, al señor Cónsul es de fecha **13 de Diciembre de 2010**, y la resolución cuya nulidad se solicita es de fecha **19 de Junio de 2012**, esto es año y seis meses después de que el Cónsul de Colombia en Miami, tuvo conocimiento de la respuesta dada por SANDMARK, y a su turno tuvo que haberla remitido al grupo de Investigaciones Fiscales de la DIAN, por lo que no se entiende de ninguna forma, por qué los valores de las retro - excavadoras suministrados por la empresa vendedora, los términos de negociación de las mismas, la forma de



pago y el estado de dichas maquinarias al momento de la venta, no son tenidos en cuenta por la Jefe de División de gestión de Liquidación de la DIAN,

Sostiene que en este evento existió una flagrante violación al derecho constitucional al debido proceso, consagrado en el artículo 29 constitucional. En este orden de ideas, suficientemente claro es que, a contrario de lo planteado por el Juez de primera instancia, el demandante en estas diligencias sí probó el valor real de las maquinarias por él adquiridas, lo cual se puso en conocimiento del señor Cónsul de Colombia en Miami, por parte del representante de la empresa SANDMARK, a quien se le adquirieron dichas maquinarias, así como también su forma de pago y el estado de las mismas,

Manifestó también su inconformidad con la decisión de primera instancia, en cuanto a que en esa oportunidad se reconoció que el recurso de reconsideración fue injustamente rechazado por la DIAN, pero en la sentencia no se valoró la documentación aportada con el mismo para la defensa de los intereses del actor, como es la respuesta dada por SANDMARK

3.5 TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El proceso en referencia fue repartido a este Tribunal el 25 de junio de 2018⁸, siendo admitido el 26 de septiembre de 2018⁹. Del mismo se corrió traslado el 15 de noviembre de 2018¹⁰ y el proceso ingresó al despacho para sentencia el 22 de marzo de 2019¹¹.

3.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.6.1. Parte demandante¹²: En su escrito de alegatos reiteró los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

3.6.2. Parte demandada¹³: Solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia y reiteró los argumentos esbozados en la contestación de la demanda.

⁸ Folio 2 cdno de apelaciones

⁹ Folio 4 cdno de apelaciones

¹⁰ Folio 8 cdno de apelaciones

¹¹ Folio 38 cdno de apelaciones

¹² Fl. 11-13 cdno de apelaciones

¹³ Fl. 14-17 cdno de apelaciones.



IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Tramitada la primera instancia y dado que, no se observa causal de nulidad, impedimento o irregularidad que pueda invalidar lo actuado, se procede a decidir la controversia suscitada entre las partes, previas las siguientes.

V.- CONSIDERACIONES

5.1. Competencia

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en segunda instancia, por disposición del artículo 153 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

5.2. Problema jurídico

En el caso bajo estudio, teniendo en cuenta los argumentos de la impugnación, la Sala considerar pertinente abordar el siguiente planteamiento:

¿Debe declararse la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión de Valor No 001457 del 19 de junio de 2012 aquí acusada?

¿Se viola el debido proceso del demandante cuando no se aplica en primer método de valoración de la mercancía “método de valor de la transacción” al no darle valor probatorio a la factura 8218? ¿el método de “último recurso” fue mal aplicado por la DIAN?

5.3. TESIS DE LA SALA

La Sala considera que la sentencia de primera instancia debe ser confirmada en cuanto negó la declaratoria de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor antes mencionada, como quera que el accionante no logró demostrar el precio pagado o por pagar, correspondiente a la mercancía importada; lo anterior, teniendo en cuenta que, para aplicar el método de valor de la transacción, tanto el importador como la DIAN practicaron una serie de pruebas que no tuvieron la virtualidad de aclarar las dudas que surgían frente al valor “real” de la mercancía importada, el cual



resultaba ser ostensiblemente bajo en relación con los precios de referencia que maneja la administración en su base de datos.

De igual forma, en el proceso no se logró probar cuáles eran las condiciones reales de la compra de la mercancía importada, ni se aportaron otras pruebas que respaldaran el valor consignado en la factura 8218; en ese sentido, no existe violación al debido proceso, puesto que a la DIAN no le quedaba más opción que aplicar el método de último recurso, con base en mercancía de segunda pero en buen estado, pues no se acreditó que las importadas tuvieran daños y necesitaran reparación.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

5.4.1 Regulación aduanera colombiana.

Conforme con el Capítulo V del Decreto 2589 de 1999, se tiene que, para efectos de la introducción de las mercancías de procedencia extranjera en el territorio nacional, el interesado deberá presentar la respectiva declaración de importación ante la DIAN y pagar los respectivos tributos aduaneros. Realizado lo anterior, procederá la autorización del levante, momento en el cual la DIAN determinará si es necesario o no realizar una inspección de la mercancía; de igual forma esta inspección puede ser solicitada por el importador.

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. 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,



13001-33-33-012-2013-00048-04

5.1.2. Vencido el término previsto en el numeral 5.1.1, no se allegaren los documentos soporte o los mismos no acrediten 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.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que, en el evento en el que se presente controversia sobre el valor declarado de una mercancía importada, el interesado puede solicitar el levante siempre y cuando i) acredite con documentos el valor real de la mercancía o ii) constituya una garantía para el pago de tributos.

Ahora bien, para efectos de determinar el valor de la mercancía en aduanas la DIAN puede hacer uso de los indicadores del Sistema de Administración del Riesgo de la DIAN, al respecto, 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 2 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



13001-33-33-012-2013-00048-04

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

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 MERCANCÍAS IMPORTADAS

Valor de las mercancías para efectos de la percepción de los derechos de aduana ad valorem, 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, así: i) Método del "Valor de Transacción"; ii) Método del "Valor de Transacción de Mercancías Idénticas"; iii) Método del "Valor de Transacción de Mercancías Similares"; iv) Método "Deductivo"; v) Método del "Valor Reconstruido"; vi) Método del "Último Recurso".

De otro lado, 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 con los compromisos internacionales que ha adquirido, los cuales priman sobre la legislación interna¹⁴.

¹⁴ 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.



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.

A su turno, 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, 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 CONTROVERSIA 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.



13001-33-33-012-2013-00048-04

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.

(...)”.

De igual forma, esta resolución también regula todo lo concerniente a los métodos para la determinación del valor de la mercancía en aduanas, a partir del artículo 174 y ss.

5.4.1 Regulación internacional.

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”¹⁵.

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

¹⁵ https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_s.htm#:~:text=El%20Acuerdo%20de%20la%20OMC,de%20valores%20arbitrarios%20o%20ficticios.



y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.*

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 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*¹⁶”. 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 mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y

¹⁶ https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/ursum_s.htm#gAgreement



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



13001-33-33-012-2013-00048-04

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 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 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



13001-33-33-012-2013-00048-04

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:

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 Aduana¹⁷, 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.

La Decisión 571 de 2003 de la CAN¹⁸, sobre el valor en aduana de las mercancías importadas establece unos lineamientos para la determinación del valor en aduana, determinando que, 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: Primer Método: Valor de Transacción de las mercancías importadas; Segundo Método: Valor de Transacción de mercancías idénticas; Tercer Método: Valor de Transacción de mercancías similares; Cuarto Método: Método del Valor Deductivo; Quinto Método: Método del Valor Reconstruido; Sexto Método: Método del

¹⁷ Puede ser consultada en el siguiente link:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/aduanera/valoracionadua/instrumentosAcuerdo/Decisiones/6-1-Decisiones.pdf>

¹⁸ <http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/DEC571.pdf>



13001-33-33-012-2013-00048-04

“Último Recurso”. Asimismo, determina que los métodos señalados anteriormente deben aplicarse en el orden allí indicado.

En la Resolución 846 de 2004 de la Comunidad Andina¹⁹, 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 “Último 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.

¹⁹ Su texto puede ser consultado en el link <http://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1103.pdf>



13001-33-33-012-2013-00048-04

Tampoco podrá interpretarse de manera flexible, la consideración de mercancías que no eran idénticas o similares a la importada y que impidió, 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, aun 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 términos²⁰:

"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:

(...)

²⁰ Sentencia de fecha 19 de julio de 2017, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicado 17001-23-31-000-2012-00117-01.



13001-33-33-012-2013-00048-04

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 relevantes probados

- Declaración de Importación No. 02230010694227 de 13 de julio de 2009, en la que figura como importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, la subpartida arancelaria registrada fue la No. 8429590000. Se declaró como valor FOB en dólares \$34,700 y el valor en aduana USD \$37,957.40²¹.
- Acta de inspección No. 482009000035802 del 14 de julio de 2009²², por medio de la cual se deja constancia del rechazo del levante de la mercancía presentada con declaración de Importación No. 02230010694227 de 13 de julio de 2009, aduciendo una controversia de valor. Al respecto se dejó la siguiente constancia:

“Después de realizar inspección documental y verificar los documentos soportes de la declaración se consultó en INTERNET precios d referencia encontrándose una diferencia con el precio FOB declarado de US\$ 1.800, por lo anterior se procede a suspender la diligencia de inspección por el término de cinco (5) días de conformidad con el numeral 5 a) del artículo 128 del Decreto 2685 de 1.999, durante los cuales el declarante puede presentar los documentos que acrediten que el valor declarado se ajusta a las normas de valoración, constituir garantía bancaria o de compañía de seguro o corregir la declaración.”

²¹ Folio 143 rev.

²² Folio 144 rev – 148 rev.



13001-33-33-012-2013-00048-04

- Acta de inspección No. 482009000036528 del 17 de julio de 2009, en la cual se advierte que se le dio autorización de levante a la mercancía en comento, manifestándose que se inspeccionó el 100% de las maquinas que se encuentran en regular estado. De dejó constancia que, de conformidad con el Acta de inspección No. 482009000035802 del 14 de julio de 2009, el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO presentó certificación del proveedor sobre precios y condiciones de las maquinas, copia de la declaración de cambio del banco AV Villas y copia del mensaje Swift²³.
- Documentos aportados por el importador ante la DIAN, para la autorización del levante:

- Certificado, en inglés y traducido, emitido por Sandmark (que al parecer fue recibido el 15 de julio de 2009- pero no se identifica quien es la empresa receptora) en el cual se indica lo siguiente:

"de acuerdo a sus registros de mayo 14 de 2009, el señor Fernando Gómez Trujillo, compró 2 máquinas de nosotros de la siguiente manera:

Factura # 8218,

Retroexcavadora John Deere 310G serie # Tto310gx952177 de 2006 en la cantidad de \$17.500.00.

Retroexcavadora John Deere 310G serie # Tto310gx929146 de 2004 en la cantidad de \$16.200.

*El señor Gomez fue informado de que compramos maquinas y equipos de diferentes fabricantes y subastas de todo el país, y se trata de un "TAL CUAL" que es condición de la venta, y que las máquinas de hardware necesitan algunas reparaciones inmediatas en el momento"*²⁴.

- Declaración andina de valor en la que se fijó como precio de la mercancía importada: de \$16.200 y \$17.500 dólares²⁵.
- Declaración de cambio por importación de bienes - Formulario No. 1 – en la misma se identifica como importador al señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO, se determina el pago anticipado de \$29.294 dólares²⁶.
- Mensaje Swift del 8 de julio de 2009, en el que se indica como importador al señor Fernando Gómez. La transacción se realizó por el Banco Av Villas Bogotá al Banco de América, por valor de 29,294 dólares²⁷.

²³ Folio 142-143

²⁴ Folio 149

²⁵ Folio 150

²⁶ Folio 150 rev

²⁷ Folio 151



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLÍVAR
SENTENCIA No. 024/2021
SALA DE DECISIÓN No. 004

SIGCMA

13001-33-33-012-2013-00048-04

- Factura de venta # 8218 del 14 de mayo de 2009, en inglés, así:

SALESPERSON	P.O. NUMBER	REQUISITIONER	SHIPPED VIA	F.O.B. POINT	TERMS
9786				MIAMI	ALL CASH
QUANTITY	DESCRIPTION			UNIT PRICE	TOTAL
1	2006, JOHN DEERE 310G 4X4 COLOR YELLOW, OPEN CABIN S/N, TO310GX952177 ✓			\$17,500.00	\$17,500.00
1	2004, JOHN DEERE 310G 4x4 COLOR YELLOW, OPEN CABIN S/N TO310GX929146 ✓			\$16,200.00	\$16,200.00
	AMOUNT RECEIVED ON 07/08/09, THANK YOU				\$29,294.00 (copy)
	BALANCE DUE IN 60 DAYS (09/08/09)				\$4,406.00
	<i>Cópia o pagaré de 60 dias</i>				
	PRICE WHEN WAS NEW \$24,000.00 AND \$23,000.00 RESPECTIVELY				
Wire Instructions: BANK OF AMERICA 18350 NW 2 AV. MIAMI, FL. 33169 ABA# 0260-0959-3 SWIFT BOFAUS3N ACCT # 2290-1453-1511				SUBTOTAL	\$33,700.00USD
				SALES TAX	\$0
				SHIPPING & HANDLING	
				TOTAL DUE	\$33,700.00USD

- Factura de venta No. 00002300 expedida por Energy Freight Colombia – Agente de Carga Internacional – donde constan los gastos de transporte de la mercancía importada por el actor²⁸.
- Requerimiento Ordinario No. 901 del 5 de mayo de 2010, por medio del cual se le solicita al actor la documentación relacionada con la importación 02230010694227 del 13/07/2009²⁹. Dicha solicitud fue respondida por el demandante informando que dicha declaración no aparecía en su records, por lo que no podía dar respuesta³⁰
- Requerimiento Ordinario No. 0264 del 15 de marzo de 2011, por medio del cual la DIAN le solicita al actor la documentación relacionada con la importación 02230010694227 del 13/07/2009³¹. Dicha solicitud fue respondida por el demandante el 6 de abril de 2011, en la misma se aportó lo siguiente: 1) el original de la declaración de importación, 2) el original de la declaración andina del valor, 3) la copia registro de importación, 4) la facturas gastos varios, 5) factura flete marítimo de Miami-Cartagena, 6) Factura SIA, aduana y flete terrestre. (soportes de gastos portuario.)³².
- Auto de solicitud de prueba en el exterior, en el cual se solicita la FACTURA 8218, copia del documento, términos de negociación - verificar autenticidad

²⁸ Folio 151-153 y rev.

²⁹ Folio 155 y 156

³⁰ Folio 156

³¹ Folio 158

³² Folio 159



- la petición anterior se canalizó a través de la Oficina RILO de la DIAN y el Consulado de Colombia en Miami³³.

- El 10 de noviembre de 2010 el Consulado de Colombia en Miami remitió a la empresa exportadora - SANDMARK INC- oficio contentivo de lo siguiente³⁴:

Texto original	Traducción de Google
SANDMARK INC. 918 OCEAN DRIVE STE. 207 MIAMI, FL 33139 DearSirs: The Colombian National Administration of Customs and Taxes [Dirección' de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia], is currently conducting an investigation of an importer by the name(s) of FERNANDO GOMEZ TRUJILLO. Under this ongoing' inveytigation the aforementioned Fiscal Division of Colombia as per exhort 1292 dated October 26th 2010, requires ISANDIVIARK INC. to send copy of the following invoice(s): # 8218 datd 14/MAY/2009. In addition we ask that you to inform and certify the valu, terms and negotiations with the exporter, conditions, dates and method of payrient used for this transaction. Should you have any questions please feel free to e-mail us to judicial(consuladodecolombia.com .	SANDMARK INC. 918 OCEAN DRIVE STE. 207 MIAMI, FL 33139 Estimados señores: La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia], actualmente está realizando una investigación de un importador llamado FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO. Bajo esta investigación en curso, la antes mencionada División Fiscal de Colombia según exhorto 1292 (...) 26 de octubre de 2010, requiere que ISANDIVIARK INC. Envíe copia de la (s) siguiente (s) factura (s): # 8218 fecha 14/MAY/2009. Además, le pedimos que informe y certifique el valor, términos y negociaciones con el exportador, condiciones, fechas y método de pago utilizado para esta transacción. Si tiene alguna pregunta, no dude en enviarnos un correo electrónico a judicial (consuladodecolombia.com).

También se adjuntó la guía de envío.

- Con oficio del 10 de mayo de 2011, emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores se envía a la DIAN el oficio del 15 de marzo de 2011, expedido por el Consulado de Colombia en Miami en el que se le devuelve a la DIAN una lista de exhortos que no obtuvieron respuesta; entre ellos, el que hace referencia este proceso³⁵.
- Mediante oficio del 25 de enero de 2012³⁶, el señor Gómez Trujillo envió a la DIAN una comunicación en la que manifestaba lo siguiente: *"En respuesta a su solicitud de 12 de enero de 2012, por favor reciba una copia SWIFT del*

³³ Folio 176 y rev

³⁴ Folio 179

³⁵ Folio 179

³⁶ Folio 189-190



13001-33-33-012-2013-00048-04

Banco Av Villas para transferencia de dinero de mi cuenta en Girardot con destino a SANDMARK INVESTMENTS, INC en Miami para el pago de la factura 8218 de mayo 14 de 2009, por un valor de \$29,294.00. Para el pago del balance de \$4,446.00 de esa factura, más gastos transporte de la Maquinaria Miami - Cadagna y otros gastos adicionales según facturas de ENERGY FREIGHT, se envió una segunda transferencia a hombre de SANDMARK INVESTMENTS, INC por la suma de \$9,998.77 por parte de la Señora CANAL SAIZ BEATRIZ de su cuenta Banco De Bogotá. Adjunto copias".

Con el escrito anterior se aportaron los siguientes documentos:

- Nuevamente se aporta el Mensaje Swift del 8 de julio de 2009, correspondiente a la transacción realizó el señor Fernando Gómez por el el Banco Av Villas al Banco de América, por valor de 29,294 dólares³⁷.
- Mensaje del Banco de América en la que se certifica una transferencia realizada en favor de SANDMARK INVESTMENTS, por valor de \$9.998,77 canalizada por medio de la señora CANAL SAIZ BEATRIZ desde su cuenta Banco De Bogotá³⁸.
- Respuesta del Banco Av Villas³⁹ a la petición enviada por la DIAN en la que se solicita *"aportar copia certificada de las siguiente Declaración de Cambio formulario No. 1, con su respectiva legalización, Mensaje Swift y demás documentos relacionados con esta operación, a fin de adelantar estudio en materia de valoración aduanera señalando a que Declaraciones de Importación corresponde dicha canalización"*.

"Dando respuesta al Requerimiento ORDINARIO EXP RA2009200900828 recibido el 13 de Marzo de 2012, nos permitimos adjuntar los siguientes documentos de la operación canalizada por medio del Banco AV Villas al señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO identificado con CC 17.138.940:

- Papeleta de Negociación
- Solicitud de Venta de Divisas
- Declaración de Cambio Numerada (formulario 1)
- Mensaje Swift

El cliente a la fecha no ha presentado legalización de declaración de cambio."

³⁷ Folio 189 rev.

³⁸ Folio 190

³⁹ Folio 194- 196



13001-33-33-012-2013-00048-04

- Requerimiento Especial Aduanero 000088 del 25 de abril de 2012, por medio del cual la DIAN propone la corrección de la Declaración de Importación número 02230010694227 del 13 de julio de 2009⁴⁰, así:

ARANCEL	1.769.784
IVA	5.946.476
SANCIÓN DEL 50%	17.697.841
TOTAL	25.414.100

- Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 01457 del 19 de junio de 2012⁴¹ en la cual se expusieron los antecedentes de la importación objeto de estudio, así como la objeción presentada en la inspección de la mercancía.

De igual forma se dejó constancia de que mediante correo electrónico del 12 de julio de 2010, enviado a la Coordinación RILO se solicitó la verificación de la autenticidad de la factura No. 8218 del 14 de mayo de 2009, ante el proveedor SANDMARK INC., pero que dicha empresa no dio respuesta.

Se indicó también, que no era posible determinar el valor de la mercancía tenido en cuenta los soportes de pago presentados por el accionante, teniendo en cuenta que el pago realizado como adelanto a través del Banco Av Villas, no fue legalizado, puesto que la misma entidad bancaria precisó, mediante escrito radicado No. 011756 del 28 de marzo de 2012, que "el cliente a la fecha no ha presentado declaración de cambio"; adicionalmente el pago \$4.446,00 "restantes" de esa factura, se envió en "una segunda transferencia" a nombre de SANDMARK INVESTMENTS, INC por la suma de \$9.998,77 por parte de la señora CANAL SAIZ BEATRIZ de su cuenta Banco de Bogotá, pero esta señora no es la importadora por lo que no se aplica el principio de identidad en la transacción.

Teniendo en cuenta lo anterior, se concluyó que:

*"No se acepta el valor FOB de USD 34.700,00 declarado por el importado, ya que no fue eficiente en acreditar las pruebas que confirmen el precio pagado o por pagar, al no aportar documentos cambiarlos que demuestran la canalización del pago, así mismo existen diferencias ostensibles con relación al valor declarado frente al que se cotiza en páginas especializadas, creando dudas a la Autoridad Aduanera para tener como valor en aduanas el declarado por el importador.
(...)"*

⁴⁰ Folio 203 - 209

⁴¹ Folio 228 rev



En cumplimiento a la ritualidad impuesta en la valoración aduanera es necesario la aplicación de los diferentes métodos de valoración de mercancías en su orden estricto debidamente justificada (...):

1. No fue posible la aplicación del primer método de valoración o Método del "Valor de Transición" de que trata el artículo 247° del Decreto 2685 de 1999 y los artículos del 174°, 175°, 176°, 1820 y 1830 de la Resolución Reglamentaria No. 4240 del 2 de Junio de 2000, al no contar con los elementos probatorios necesarios que ayuden a demostrar que el precio declarado por el importador fue el real de negociación ya sea pagado o por pagar, generándose dudas con respecto al valor efectivamente pagado por la mercancía objeto de estudio. Esto nos lleva a desvirtuar el presente método, en riguroso cumplimiento de lo establecido en el Artículo 8° del Acuerdo del Valor de la OMC, en consonancia con el artículo 176° de la Resolución 4240 Je 2000, al no contarse con la información suficiente requerida para poder determinar todos los pagos que de manera directa o indirecta hiciese el comprador al vendedor, por lo que se descarta el Valor de Transacción y se valorará por los métodos siguientes establecidos por el acuerdo.

2. La imposibilidad de la aplicación del método 2 de valoración, Método del "Valor de Transacción de Mercancías Idénticas", contemplado en el Artículo 1891 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 considerarla comparación con otras mercancías y con el inconveniente existente para determinar qué 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 (...) a pesar que se solicitó información de nivel nacional sobre valores en aduanas aceptados mediante estudio técnico (folio 110 y 111), no se obtuvo respuesta de alguna de las Direcciones Seccionales.

3. Que no es posible aplicar el método 3 de valoración, Método del "Valor de Transacción de Mercancías Similares", contemplado en el artículo 1891 de la resolución 4240 de 2000, por las mismas razones expuestas en el acápite anterior, a pesar que se solicitó información de nivel nacional sobre valores en aduanas aceptados mediante estudio técnico (folios 110 y 111), no se obtuvo respuesta de alguna de las Direcciones Seccional.

4. No es posible aplicar el método 4 de valoración, "Método Deductivo". De conformidad con él artículo 256° del Decreto 2685 de 1999, corresponde al importador la carga de la prueba por lo que resulta muy importante conocer la información suministrada por el 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 poder determinar y/o justificar los costos relacionados con la operación, por lo que la aplicación de este método debe descartarse.



13001-33-33-012-2013-00048-04

5. 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 existe los suficientes elementos para asegurar dicha situación. De igual forma atendiendo el inciso segundo del artículo 1911 de la resolución 4240 de 2000, este método se circunscribe a los casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, debido, entre otros factores, al compromiso que el vendedor asume con el comprador para facilitar los requerimientos de información en el país de importación y por lo ya expuesto es comprensible -descartar este método de valoración.

6. (...) Método del Último Recurso. Para la aplicación de este método y poder valor la mercancía relacionada en la Declaración de Importación No. 02230010694227 del 13 de julio de 2009, al no existir un precio realmente pagado o por pagar de las siguientes máquinas (...) se hará uso de criterios y procedimiento razonables compatibles con los principios y las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y del artículo del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el Territorio Aduanero Comunitario. Considerando que existen páginas de internet especializadas para este tipo de mercancía, se toma como precio de referencia de la misma, el consultado por funcionario inspector en la etapa de control previo y aportado como parte del insumo que da origen a la presente investigación de la siguiente manera:

PÁGINA DE INTERNET	MARCA	REFERENCIA	MODELO	ESTADO	PRECIO USD
www.jjgg-international.com	JHON DEERE	310G	2004	USADA	19.000,00
	JHON DEERE	310G	2006	USADA	32.500,00

Se determina por parte de este Despacho que el valor FOB de la mercancía Importación No. 02230010694227 del 13 de julio de 2009, es de USO 51.500,00 declarado por el importador, de conformidad al estudio de valoración en aduana amparada en la declaración de no de USD 34.700,00 como fue realizado".

- A través de Resolución 1834 del 10 de agosto de 2012, se rechazó el recurso de reconsideración presentado por la parte actora⁴².

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico.

En el caso de marras se encontró demostrado que el señor FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO presentó una declaración de importación No. 02230010694227 de 13 de julio de 2009, para efectos de introducir al territorio nacional dos retroexcavadoras modelos 2004 y 2006, las cuales reportó con un valor de \$16.200 y \$17.500 dólares cada una, para un valor FOB de

⁴² Folio 234 rev



\$34,700⁴³. Que, al momento de realizar la inspección para la autorización del levante, el 14 de julio de 2009⁴⁴, la administración advirtió que los valores declarados eran ostensiblemente bajos en comparación con los precios de referencia del mercado.

De acuerdo con lo esbozado el acto administrativo demandado, se tiene que, para efectos de obtener el levante prenombrado, el importador FERNANDO GÓMEZ TRUJILLO presentó certificación del proveedor sobre los precios y las condiciones de las máquinas, así como también copia de la Declaración de cambio y mensaje swift de la negociación, obteniendo así el respectivo levante de la mercancía⁴⁵.

A pesar de lo anterior, la DIAN dio apertura a la investigación correspondiente, en virtud del control posterior establecido en el artículo 173 de la Resolución 4240 de 2000⁴⁶.

Teniendo en cuenta lo expuesto, la Autoridad Aduanera ordenó al actor aportar las pruebas necesarias para verificar el valor de la mercancía a través de sendos requerimientos. En virtud de lo anterior, el interesado aportó al proceso la respectiva factura que amparaba la mercancía importada, unas certificaciones presuntamente emitidas por la entidad vendedora en el extranjero, donde se manifestaba que la maquinaria necesitaba reparación inmediata, se acreditaba el precio de la negociación y que la misma fue pagada de contado; también se allegaron las facturas de gastos de flete y demás, así como la declaración de cambio para el pago de la factura y el mensaje Swift de la transacción de divisas a través del Banco Av Villa⁴⁷.

Entre otras cosas, mediante escrito del 25 de enero de 2012, el importador informó lo siguiente⁴⁸:

“En respuesta a su solicitud de 12 de enero de 2012, por favor reciba una copia SWIFT del Banco Av Villas para transferencia de dinero de mi cuenta en Girardot con destino

⁴³ Folio 143 rev.

⁴⁴ Folio 144 rev.

⁴⁵ Folio 228 rev -

⁴⁶ **Artículo 173 de la Resolución 4240 de 2000: numeral 2.** Si el valor en aduana declarado es diferente al determinado en el estudio de valor, la División de Gestión de Fiscalización, iniciará la investigación correspondiente, conforme a lo establecido en los artículos 507 y siguientes del Decreto 2685 de 1999. En estos casos se deberá dar traslado a la División de Gestión de Cambios o a la Coordinación de Control y Prevención de Lavado de Activos o quien haga sus veces, para lo de su competencia y cuando a ello hubiere lugar.

⁴⁷ Folio 143-153

⁴⁸ Folio 189-190



13001-33-33-012-2013-00048-04

a SANDMARK INVESTMENTS, INC en Miami para el pago de la factura 8218 de mayo 14 de 2009, por un valor de \$29,294.00.

Para el pago del balance de \$4,446.00 de esa factura, más gastos transporte de la Maquinaria Miami - Cartagena y otros gastos adicionales según facturas de ENERGY FREIGHT, se envió una segunda transferencia a hombre de SANDMARK INVESTMENTS, INC por la suma de \$9,998.77 por parte de la Señora CANAL SAIZ BEATRIZ de su cuenta Banco De Bogotá. Adjunto copias".

Así las cosas, se ofició también al Banco Av Villas para que aportara los registros de la transferencia de dinero adelantada por el importador para el pago de la factura No. 8218 del 14 de mayo de 2009, dicha entidad respondió que efectivamente se había tramitado el cambio de divisas de \$29.294 dólares, pero certificó que "El cliente a la fecha no ha presentado legalización de declaración de cambio."⁴⁹. Igualmente la DIAN rechazó el pago de los \$9.998 dólares en favor de SANDMARK INC, como quiera que el mismo se realizó por parte de la señora CANAL SAIZ BEATRIZ, que no es la importadora.

Se oficio igualmente a la empresa exportadora - SANDMARK INC, para que validara la información presentada por el actor en el proceso administrativo; dicha consulta se elevó por intermedio de la Oficina de Fiscalización de la Dian – RILO y el Consulado de Colombia en Miami, pero esta última entidad manifestó el 15 de marzo de 2011 que SANDMARK INC no contestó⁵⁰.

Por lo anterior, la DIAN expidió el Requerimiento Especial Aduanero 000088 del 25 de abril de 2012, proponiendo la corrección de la Declaración de Importación número 02230010694227 del 13 de julio de 2009⁵¹; y como quiera que los argumentos del demandante no fueron acogidos por la Autoridad Aduanera, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor No. 01457 del 19 de junio de 2012⁵².

En la sentencia de primera instancia la Juez negó las pretensiones de la demanda, toda vez que no se demostró el valor real de la mercancía importada.

⁴⁹ Folio 194- 196

⁵⁰ Folio 181

⁵¹ Folio 203 - 209

⁵² Folio 228 rev



Ahora bien, para efectos de resolver el caso bajo estudio, el Tribunal se limitará a resolver los puntos que son materia de impugnación, que en este caso se resumen en lo siguiente:

- Sí se probó el valor real de las maquinarias importada, su forma de pago y el estado de las mismas, a través del certificado enviado por la empresa SANDMARK al Cónsul de Colombia en Miami, el cual debió ser remitido al proceso administrativo aduanero, y que también se aportó con el recurso de reconsideración.
- La juez no valoró las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración y la demanda, que dan cuenta de los certificados emitidos por la empresa exportadora, en el que se indican las condiciones de compra de la mercancía.
- El actor no comparte la decisión de primera instancia, argumentando que la DIAN no aplicó en debida forma el método de último recurso, como quiera que para ello tuvo en cuenta el precio de unas retroexcavadoras modelo 2004 y 2006, usadas pero que se encontraban en buenas condiciones; ello, sin tener en cuenta las condiciones de la compra realizada por el demandante, pues este adquirió la maquinaria de segunda, averiadas (para reparar) y el pago se hizo de contado.

Frente a lo anterior, este Tribunal debe exponer que, no es cierto que en el proceso haya quedado acreditado el precio de la mercancía importada por el accionante, como quiera que dicho valor no pudo ser verificado a través de los pagos realizados a la empresa exportadora, en virtud de la factura 8218, ello, por cuanto el primer abono realizado por valor de \$29.294 dólares no fue legalizado y el segundo pago se hizo por intermedio de una persona ajena a la importación y por un valor diferente a la diferencia adeudada.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 176 de la Relación 4240 de 2000 establece que, el valor de transacción será determinado a partir del precio realmente pagado o por pagar, es decir, teniendo en cuenta todos los pagos que de manera directa o indirecta haga el comprador al vendedor de las mercancías objeto de la valoración. En ese orden de ideas, la citada norma explica que de entenderá que existe un **pago directo**, cuando el precio total contenido en la factura comercial es cancelado por el comprador al vendedor, **e indirecto**, en el caso que el comprador, al asumir una obligación del vendedor, cancele a un tercero parte del pago de la mercancía, como



condición de la venta impuesta por el vendedor, en cuyo caso deben existir los respectivos documentos soporte o justificativos.

En ese orden de ideas, advierte este Tribunal que en el proceso no existe ninguna prueba que acredite que, en las condiciones de compra y venta de la mercancía importada, se haya hecho la salvedad de que el precio podía ser pagado por otra persona diferente al importador.

En lo que se refiere a la demostración del valor de la mercancía, con base en la factura y el certificado emitido por la empresa SANDMARK (de fecha 15 de julio de 2009) es preciso exponer que, a efectos de verificar dicha información la DIAN requirió a la empresa exportado en EEUU, para que validara la información contenida en dichos documentos, pero la misma no respondió, según hace constar el Cónsul de Colombia en Miami en comunicación del 15 de marzo de 2011.

Ahora, si bien es cierto que el actor aporta un oficio del 13 de diciembre de 2010, en el que la SANDMARK supuestamente da respuesta al Consulado de Colombia, debe tenerse en cuenta que no hay constancia de recibido de la misma en dicha entidad (tal y como lo expone la Juez de primera instancia), ni se allegaron los documentos que supuestamente se anexaban con la misma. Ello, teniendo en cuenta que el certificado aportado con dicha respuesta es el mismo recibido el 15 de julio de 2009 (es decir, tiene la misma fecha de recepción manuscrita)⁵³.

En orden de lo expuesto, concluye esta Corporación que la Juez de primera instancia sí valoró la prueba del recurso de reconsideración, sin embargo, a su juicio la misma no tenía la virtualidad de generar certeza sobre el valor de la mercancía por lo que decidió descartarla.

Por otro lado, al proceso no se trajo ninguna otra prueba que diera cuenta de que la mercancía se había importado se encontraba dañada y que debía ser objeto de reparación por parte del importador; en ese sentido, no se solicitó a la DIAN la verificación de esta situación en el momento mismo de la inspección en la que se denegó y posteriormente aprobó el levante, ni se apuraron al proceso pruebas de los gastos en los que incurrió el actor para demostrar las reparaciones realizadas a la maquinaria.

⁵³ Folio 3-6 y 236 rev. - 237



Respecto a lo antes dicho, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 195, 196 y 205 de la Resolución 4240 de 2000 que establece lo siguiente:

PROCEDIMIENTOS ESPECIALES
(...)
ARTÍCULO 194. CASOS ESPECIALES.

ARTÍCULO 195. MERCANCÍAS USADAS. Para valorar las mercancías usadas, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Si las mercancías fueron adquiridas en el estado de uso que presentan al momento de la importación y el precio negociado corresponde al mismo, se aplicará el Método del Valor de Transacción, siempre que se cumplan todos los presupuestos de que trata el artículo 174 de esta Resolución. En su defecto, se aplicarán los métodos siguientes en el orden establecido en el artículo 247 del Decreto 2685 de 1999, sin que haya lugar a depreciación alguna.

2. Si al momento de la valoración las mercancías presentan señales de uso y según lo expresado en la factura comercial o contrato de compraventa, no fueron adquiridas en ese estado, de haber lugar a aplicar el método del Último Recurso se tomarán en cuenta los siguientes criterios, en su orden.

a) Con depreciación: A partir del precio de las mercancías cuando nuevas en el año de su fabricación, expresado en términos FOB. En caso que la moneda de facturación sea diferente al dólar de los Estados Unidos de Norte América, se hará la conversión a esta última moneda según lo previsto en el segundo inciso del artículo 255 del Decreto 2685 de 1999. A dicho precio se aplicarán los porcentajes de depreciación que correspondan;

b) Precios de referencia de mercancías usadas, sin efectuar depreciación, o

c) Estimación de un perito independiente del comprador y vendedor. El costo del peritazgo será asumido por el importador.

ARTÍCULO 196. SOPORTE DOCUMENTAL A EFECTOS DE LA DEPRECIACIÓN. El precio de las mercancías cuando nuevas en el año de su fabricación, podrá demostrarse mediante la presentación, en orden sucesivo, de uno de los siguientes documentos:

1. Resolución mediante la cual se haya fijado Precio Oficial para la mercancía cuando nueva en el año de su fabricación.

2. Factura comercial de la primera compraventa.

3. Certificación del fabricante o del distribuidor o vendedor en el exterior, en donde conste el precio de la mercancía cuando nueva y la fecha de su fabricación. Tal certificación podrá ser expedida por el concesionario o el representante de la marca en Colombia, cuando no sea posible obtenerla en el extranjero.



4. Soporte del precio de referencia correspondiente a la mercancía cuando nueva, en el año de su fabricación.

ARTÍCULO 205. MERCANCÍAS AVERIADAS, DAÑADAS O DETERIORADAS. Cuando en el momento de la valoración, la mercancía presente avería, daño o deterioro, se tendrá en cuenta su estado para la determinación del valor en aduana. La avería, daño o deterioro, también puede apreciarse durante el reconocimiento de la mercancía, según lo previsto en el artículo 1o del Decreto 2685 de 1999; en este caso se dejará constancia en el acta de reconocimiento de la mercancía o documento que haga sus veces.

De acuerdo con lo anterior, en la diligencia de inspección aduanera se tasaré la avería, daño o deterioro y se dejará constancia en el acta correspondiente. Sin perjuicio de la depreciación por uso, antigüedad u obsolescencia que pueda tener la mercancía, según lo previsto en los artículos 197 y 199 de esta resolución, para determinar el valor en aduana de la mercancía se considerará el precio pagado o por pagar de conformidad con lo señalado en la factura comercial, reducido en la proporción de la avería, daño o deterioro, según las siguientes circunstancias:

1.- La mercancía está parcialmente averiada, dañada o deteriorada. Se considerará el precio realmente pagado o por pagar pactado inicialmente, reducido en la proporción de la avería, daño o deterioro, el cual podrá establecerse con uno de los conceptos siguientes:

- a) La estimación de un perito independiente del comprador y del vendedor;
- b) El costo presupuestado para las reparaciones o la restauración por quien esté en capacidad de efectuar tales trabajos;
- c) En caso de que exista, la indemnización efectuada por la Compañía de seguros.

2. Las mercancías están totalmente averiadas, dañadas o deterioradas, sin posibilidad de restauración.

Se considerará el valor que asigne a los residuos o desperdicios un perito independiente del comprador y del vendedor. Si la mercancía es objeto de subasta, el valor en aduana de la mercancía será el de la adjudicación en la subasta. Los gastos que ocasione la demostración de la avería, daño o deterioro, correrán por cuenta del importador de la mercancía".

En ese orden de ideas, se tiene que, al no contarse con la certeza de cuáles eran las condiciones reales de la compra de la mercancía, ni aportarse otras pruebas respaldaran el valor consignado en la factura 8218, no le quedaba a la DIAN más opción que aplicar el método de último recurso, con base en mercancía de segunda pero en buen estado (pues no se acreditó la avería de la misma); ello, luego de haber realizado el debido estudio de los demás métodos de valoración que establece la ley.



Debe resaltarse que 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, sin embargo, en este caso no se acreditó el valor mencionado.

Así la cosas, y atendiendo la falta de pruebas útiles allegadas al expediente administrativo, no es posible concluir que el método de último recurso haya sido mal utilizado por la DIAN, como quiera que, no es cierto que el pago de la mercancía se haya realizado de contado, pues el mismo señor Gómez Trujillo manifestó en la vía administrativa que este se dio en 2 pagos; y, como segunda medida, tampoco se pudo verificar que la mercancía importada realmente estuviera averiada y requiriera reparación, lo cual se podía demostrar también con un dictamen pericial realizado sobre la misma maquinaria.

En virtud de lo anterior, se tiene que el accionante no logró demostrar el precio pagado o por pagar, correspondiente a la mercancía importada; lo anterior, teniendo en cuenta que, para aplicar el método de valor de la transacción, tanto el importador como la DIAN practicaron una serie de pruebas que no tuvieron la virtualidad de aclarar las dudas que surgían frente al valor “real” de la mercancía importada, el cual resultaba ser ostensiblemente bajo en relación con los precios de referencia que maneja la administración en su base de datos.

5.6 Condena en costas

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala, que “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. A su vez, el artículo 365 del Código General del Proceso señala que cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

En los términos de los citados artículos, se condenará en costas en segunda instancia a la parte demandante.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Decisión No. 004 del Tribunal Administrativo de Bolívar, Administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,



VI.- FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia, por las razones expuestas en este proveído.

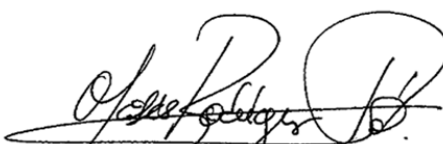
SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte demandante de acuerdo con lo expuesto en esta providencia.

TERCERO: DEVUÉLVASE el expediente al Juzgado de origen, previas las anotaciones de ley en los libros y sistemas de radicación.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de esta providencia fue estudiado y decidido en sesión virtual No. 015 de la fecha.

LOS MAGISTRADOS,


MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ


EDGAR ALEXI VASQUEZ CONTRERAS


JEAN PAUL VÁSQUEZ GÓMEZ