

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019).

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 05001-23-33-000-2013-01644-01 [21562]
Demandante: GIOVA SPORT S.A.
Demandado: UAE - DIAN
Temas: MÉTODO PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 26 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia¹, que negó las súplicas de la demanda y condenó en costas a la demandante.

ANTECEDENTES

En los años 2010 y 2011, la actora importó mercancías cuyo proveedor, en Panamá, fue COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.

En cumplimiento de la Resolución de Registro 1900002010011 del 25 de febrero de 2011, la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín realizó visita de control posterior aduanero a las instalaciones de GIOVA SPORT S.A., en Medellín. En esta diligencia encontró 454 folios de documentos de operaciones comerciales realizadas con COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. de Panamá.

La División de Gestión de Fiscalización de esa seccional inició la investigación en contra de la actora, en la que, mediante requerimientos ordinarios, le solicitó información certificada de cuentas por pagar, pagos y abonos efectuados al proveedor del exterior COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., facturas, soportes cambiarios, asientos contables y las declaraciones de importación presentadas de enero de 2010 al 3 de agosto de 2011.

Además, le solicitó al Grupo RILO de la DIAN requerir a la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. información sobre la composición

¹ La demanda fue presentada ante los Juzgados Administrativos del Circuito de Medellín, sometida a reparto, correspondió al Juzgado 4 Administrativo Oral de ese Circuito, que mediante auto del 27 de septiembre de 2013, declaró la falta de competencia, en razón de la cuantía y la remitió al Tribunal Administrativo de Antioquia. En reparto, fue asignada a la Magistrada Beatriz Elena Jaramillo Muñoz [v. fl. 1, 88 y 96 c. p].

societaria, su ubicación, tipo de actividad económica, proveedores, tipo de mercancía adquirida y las facturas expedidas a GIOVA SPORT S.A. desde el año 2009. Así mismo, certificar las operaciones de la actora con proveedores domiciliados en países distintos a Panamá y China.

De la información recaudada sobre las operaciones de comercio exterior entre la actora y su proveedor en Panamá, en particular, del certificado de la cámara de comercio expedido por la autoridad panameña en el que consta que los socios de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. son los mismos de GIOVA SPORT S.A. y que el revisor fiscal de la actora era director de su proveedora, estableció la vinculación existente entre GIOVA SPORT S.A. y COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., vínculo formal que afectaba el precio pagado o por pagar de las mercancías facturadas por la sociedad extranjera, por cuanto los valores negociados no eran los valores reales de transacción.

Por lo anterior, realizó estudio de valor a las declaraciones de importación presentadas por la actora, en los años 2010 y 2011, en las que figuraba como proveedor del exterior COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.

La Administración profirió el Requerimiento Especial Aduanero 1-90-238-419-0435-01-1315 del 30 de abril de 2012, en el que propuso formular liquidación oficial de revisión de valor a las declaraciones de importación números 07237360110411, 07237360110355, 07237360110362, 07237360110371, 07237360110387, 07237360110394, 07237360110402 del 07 de mayo de 2010, 07353280040498, 07353280040506, 07353280040513 del 14 de mayo de 2010 y 14203021058904, 14203021058911, 14203021058929 del 18 de mayo de 2010, al advertir un mayor valor a pagar por concepto de tributos aduaneros debido a que la actora declaró una base gravable inferior al valor real en aduana; además, propuso imponer sanción por esta infracción aduanera, conforme al numeral 3º del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999².

Prevía respuesta de la actora, la DIAN expidió la **Liquidación Oficial de Revisión de Valor 1-90-201-241-0640-3094 del 14 de noviembre de 2012** a las declaraciones de importación números 07237360110411, 07237360110355, 07237360110362, 07237360110371, 07237360110387, 07237360110394, 07237360110402 del 07 de mayo de 2010, 07353280040498, 07353280040506, 07353280040513 del 14 de mayo de 2010 y 14203021058904, 14203021058911, 14203021058929 del 18 de mayo de 2010, en la que determinó un mayor valor por concepto de arancel [\$28.504.272] y de IVA [\$27.366.339], e impuso la sanción anunciada en cuantía de \$71.262.038, para un total de \$127.132.649³.

² Fls. 2596 v a 2609 T. 24 a 28

³ Fls. 3168 a 3187 T. 29 a 33

Contra la liquidación anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁴, que fue decidido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, mediante la **Resolución número 1-90-201-236-408-1176 del 16 de mayo de 2013**, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁵.

DEMANDA

GIOVA SPORT S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

1-. Que sea declarada la nulidad, tanto de la Resolución 1-90-201-241-0640-00-**3094 del 14 de noviembre de 2012** por medio de la cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión de Valor por valor (sic) de **\$127.132.649**, como de la Resolución n° [1-90-201-236-408] **1176 del 16 de mayo de 2013**, de la misma entidad, que confirmó la primera, ambas obrantes en el expediente RV 2011 2011 0186.

2-. Que como consecuencia de la decisión anterior a título de restablecimiento del derecho, se declaren en firme las liquidaciones privadas de las Declaraciones de Importación n° **07237360110411, 07237360110355, 07237360110362, 07237360110371, 07237360110387, 07237360110394, 07237360110402 del 7 de mayo de 2010, 07353280040498, 07353280040506, 07353280040513 del 14 de mayo de 2010 y 14203021058904, 14203021058911, 14203021058929 del 18 de mayo de 2010, en consecuencia** que la sociedad GIOVA SPORT S.A. no debe suma de dinero alguna por concepto de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor que se hiciera frente a dichas declaraciones⁶.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83 y 123 de la Constitución Política.
- Artículo 1 num. 7, 4 num. 3 y 6 de la Resolución 7 de 2008.
- Artículo 768 del Código Civil.
- Artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falta de competencia de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín de la DIAN para proferir la liquidación de revisión de valor

⁴ Fls. 3981 a 3999, 3979 y 4016 T. 39 a 43

⁵ Fls. 4075 a 4088 T. 39 a 43

⁶ Fl. 3 c. p.

Antes de que fuera proferida la liquidación de revisión de valor acusada, GIOVA SPORT SA informó a la DIAN que trasladó su domicilio principal de Medellín a Bogotá. Por esta razón, la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín perdió la competencia para adelantar el proceso administrativo iniciado en su contra, conforme a los artículos 1º numeral 7 y 4º numerales 3 y 6 de la Resolución 7 de 2008, que establecen que el competente para imponer sanción por infracción aduanera o para proferir liquidaciones oficiales es la dirección seccional del lugar del domicilio del presunto infractor.

Dado que en el trámite del proceso administrativo, la sociedad cambió su domicilio, la División de Gestión de Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín perdió la competencia para proferir los actos acusados, por lo que debió remitir el expediente a la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.

Falsa Motivación de la liquidación oficial de revisión de valor porque no existe vínculo formal entre la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. de Panamá y GIOVA SPORT S.A. de Colombia

Para la DIAN, la prueba del vínculo formal entre la actora y su proveedor en Panamá es el certificado de cámara y comercio de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., obtenido mediante la consulta realizada en la página de registro público de Panamá el 9 de abril de 2012, y el RUT de GIOVA SPORT S.A. que informan que Edison Alberto Carvajal Echeverri, Nora Echeverri de Carvajal, Gustavo Adolfo Carvajal Echeverri y Nora Edilma Carvajal Echeverri son socios de las dos empresas.

Ese certificado de cámara de comercio de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. es de la constitución inicial de esa empresa, el 16 de febrero de 2001, pero no prueba la identidad de los accionistas para el año 2010, periodo en el que se presentaron las declaraciones de importación objeto de la liquidación oficial de revisión de valor.

La DIAN desconoció la respuesta de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. del 17 de septiembre de 2012, allegada con el oficio 100211348-1646 del RILO, en la que precisó que los socios de esa empresa son Julio Amador García, Robert Henry Jaramillo, Luz Mery González y Edwin Alonso Cárdenas García, personas distintas a los accionistas de GIOVA SPORT SA.

En la liquidación oficial de revisión de valor acusada, la DIAN modificó el argumento inicial, según el cual otra prueba del vínculo entre las sociedades es que el revisor fiscal de GIOVA SPORT S.A. es uno de los directores de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. Lo anterior, porque en dicho acto indicó que el vínculo se infiere a partir de la existencia de documentos de la empresa panameña encontrados en las oficinas de GIOVA SPORT S.A. que fueron suscritos por la misma persona, quien actúa

como revisor fiscal de la empresa colombiana y director de la sociedad panameña.

Tales documentos no demuestran que exista un vínculo entre las dos sociedades, por lo siguiente:

- Los informes de auditoría realizados a COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. establecen sólo problemas internos de la sociedad panameña, sin que hagan referencia alguna a una relación con GIOVA SPORT S.A. Es un trabajo independiente al de su empleador colombiano, sin que implique el desconocimiento de la Ley 43 de 1990.
- La relación de gastos de gerencia se justifica en las buenas relaciones comerciales entre las dos empresas, que han permitido cultivar una amistad, por lo que es común, entre ellas, pedir favores como comprar tarjetas de celular, pagar peajes y recoger funcionarios y familiares en el aeropuerto.
- Los cheques enviados por GIOVA SPORT S.A. a COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. fueron entregados a funcionarios de la empresa panameña en Colombia y, por instrucción de su gerente, ellos los remitieron vía DHL.
- La nota débito ND77908 del 9 de septiembre de 2008, en la que se relaciona la compra de combustible para recoger a Nora y Alba, parqueadero para recoger a Edison, compra de tarjeta móvil para Edison, y transporte de Nora y Alba para el aeropuerto, también se justifica en la relación de amistad entre las dos empresas con base en sanas prácticas comerciales.
- La relación de valores pendientes de cobro por servicios incluye la "*confección factura por debajo de US\$25*", documento que fue encontrado en las instalaciones de GIOVA SPORT S.A., en el escritorio del revisor fiscal, precisamente porque él prestó sus servicios profesionales, de forma independiente a ambas compañías, pero no porque exista un vínculo formal entre ellas.
- La lista de reembolsos de gastos de gerencia incluye "*ligas*" en el retén de la autopista Colón Panamá Aires, que está, igualmente, justificado en las relaciones de amistad.
- El estado de cuentas de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. relaciona cuentas por cobrar a los accionistas, pero en realidad son los accionistas de GIOVA SPORT S.A., es una práctica tradicional y una mala clasificación de la cuenta.
- Las notas débito expedidas por COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. a nombre de GIOVA SPORT S.A. por gastos solicitados por sus

funcionarios, igualmente, tienen fundamento en las relaciones de amistad, por un acuerdo entre los gerentes. No obstante, no se reconocen gastos personales de los funcionarios y los pagos siempre son revertidos a la sociedad panameña.

- El escrito del 30 de marzo de 2010, en el que COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. solicita a GIOVA SPORT S.A. uniformes para todo el personal de la empresa, es un trato preferencial por las buenas relaciones comerciales entre ambas compañías.

El acto demandado está falsamente motivado porque los socios de GIOVA SPORT S.A., para el 2010, no son los mismos de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., además, porque el precio pagado no fue afectado porque el revisor fiscal de la sociedad colombiana fuera uno de los directores de la sociedad panameña. Es una conjetura que desconoce la presunción de inocencia, dadas las razonables explicaciones sobre los documentos hallados por la DIAN.

Las facturas de ventas expedidas por el proveedor en el exterior no guardan relación expresa ni tácita con las importaciones efectuadas por la sociedad colombiana

Para desconocer el valor pagado o por pagar de las importaciones efectuadas de abril a diciembre de 2010 y durante el 2011, la DIAN tuvo en cuenta ocho facturas expedidas por COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., una del 31 de diciembre de 2009 y las demás del mes de marzo de 2010, pero estas no fueron reconocidas por GIOVA SPORT S.A.⁷, de modo que dichas facturas no tienen relación con tales importaciones, porque son de fecha anterior.

Los valores negociados por la importadora y su proveedor en Panamá son precios reales de transacción que figuran en las facturas de venta expedidas por la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.

La DIAN reconoce que la existencia de un vínculo entre comprador y vendedor no implica, necesariamente, que sea inaceptable el valor declarado. GIOVA SPORT S.A. aportó los documentos requeridos, que soportan las importaciones en cuestión y hacen viable la aplicación del método de valor de transacción para determinar el valor en aduana, sin que fuera procedente aplicar el método deductivo flexible en segunda vuelta, como consecuencia de la aplicación del método del último recurso de valoración.

⁷ Las facturas a las que hace referencia la demandante son las siguientes: (i) 9407 del 31 de marzo de 2010, (ii) 9404 del 31 de marzo de 2010, (iii) 9401 del 24 de marzo de 2010, (iv) 9399 del 24 de marzo de 2010, (v) 9389 del 24 de marzo de 2010, (vi) 9377 del 17 de marzo de 2010, (vii) 9373 del 17 de marzo de 2010 y (viii) 9214 del 31 de diciembre de 2009.

El Concepto 062 de octubre del 2000 de la División de Valoración de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN precisó que cuando existan dudas sobre la veracidad de la factura que soporta una declaración de importación no deben rechazarse de plano los valores, sino acudir a otros documentos, como los antecedentes comerciales de la importación, que permitan resolver las dudas y, de corresponder a la realidad, utilizar el método de valor de transacción.

Falta de motivación porque el método de valoración utilizado es incorrecto debido a que, en gracia de discusión, si no fuera procedente el método de valor transacción, sí lo era el método de valor reconstruido.

El método del valor reconstruido procede en los casos en que existe un vínculo formal entre comprador y vendedor y el productor está dispuesto a entregar la información sobre costos, según el artículo 6 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Sin embargo, la DIAN no utilizó ese método porque la sociedad panameña no era el productor de la mercancía importada y no tenía la información sobre costos, aunque la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. la aportó por intermedio del Grupo RILO.

La DIAN acudió al método del último recurso, en virtud del cual, en segunda vuelta, con una flexibilidad razonable en la apreciación de las exigencias, valoró las mercancías por el método deductivo flexible sin dar mayores explicaciones.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a la prosperidad de las pretensiones. Expuso como fundamentos de la defensa los siguientes:

La Dirección Seccional de Aduanas de Medellín es la competente para proferir los actos administrativos acusados

La Dirección Seccional de Aduanas de Medellín es la competente para proferir los actos administrativos acusados, conforme al numeral 7 del artículo 1º de la Resolución 7 del 2008 que prevé que el competente es la Dirección Seccional de Aduanas del lugar del domicilio del presunto infractor.

Al inicio del proceso administrativo, GIOVA SPORT S.A. tenía su domicilio en la ciudad de Medellín, este hecho determinó la competencia en la seccional de esta ciudad, sin que sea aceptable la interpretación de la actora, según la cual el cambio de domicilio implica también un cambio de la competencia territorial.

Las reglas sobre competencia deben interpretarse exegéticamente. Las normas que regulan la competencia establecen que esta es improrrogable, lo que significa que no puede ser modificada una vez iniciado el trámite procedimental.

No era aplicable el método de valor de transacción porque existe un vínculo entre la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. y GIOVA SPORT S.A.

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT de 1994 establece, en principio, que los derechos de aduana ad valorem se determinan aplicando el método del valor de transacción o valor realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, siempre que se cumplan los criterios del artículo 8, dentro de los que está previsto que no exista vínculo entre comprador y vendedor o que, de existir, el valor de transacción sea aceptable para efectos aduaneros.

Si bien, al nacionalizar la mercancía, la actora aportó las facturas correspondientes, de los elementos de prueba recaudados, la DIAN encontró que dichas facturas no reflejaban el precio realmente pagado o por pagar, ya que el vínculo con el proveedor influyó en la manipulación de los precios declarados, por lo siguiente:

La vinculación de la actora con su proveedor en el exterior está acreditada con el certificado de cámara de comercio de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., documento obtenido, el 9 de abril de 2012, de la página de registro público de Panamá, en el que consta que los accionistas son los mismos de GIOVA SPORT S.A. Además, el señor Wilson de Jesús Castrillón Macías es Director de la proveedora en Panamá y Revisor Fiscal de la importadora colombiana.

Los documentos hallados en la diligencia de registro con la firma del revisor fiscal de GIOVA SPORT S.A. informan que entre la actora y su proveedor en Panamá existían relaciones diferentes a la negociación comercial. Entre los documentos encontrados están los siguientes:

- Estado de cuenta información de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. en la que se relacionan cuentas por cobrar a Gustavo Hernán Carvajal y Edison Carvajal, accionistas de GIOVA SPORT S.A.
- Informe de auditoría de 2009, realizada a COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. por el auditor Omar Molina Betancur.
- Cuadro - propuesta de incremento salarial de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., con la frase manuscrita que dice: *"Edison Carvajal autorizó, hablé con él a las 4pm 13 enero/2010"*.

- Notas débito expedidas por la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. a nombre de GIOVA SPORT S.A., por, entre otros, los siguientes gastos: recogida muestras, gastos Nora Edilma, cargos comida, vueltas lexus, cargos por pago de energía apartamento Paitilla, aseo apartamento a Yesenia Northbay autorizado por el señor Edison, recogida Nora y Edison en aeropuerto, cargo por liga a Otto (Nike), cargo pago administración apartamento Paitilla, cargos por viáticos transporte entrega de cheques en Ciudad de Panamá.
- Relación cuenta de información de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.
- Informe de tarjetas COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.
- Recibos de caja de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. en el cual se relaciona el recibo de dinero por parte de GIOVA SPORT S.A.
- Estados de cuenta de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.
- Relación de pagos y cheques recibidos por DHL, dinero recibido de Nora Edilma en Panamá.
- Escrito del 30 de marzo de 2010 de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. en el que solicita a GIOVA SPORT S.A. uniformes para todo el personal de la empresa.
- Facturas expedidas por COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. por concepto de reempaque de facturas.
- Facturas expedidas por COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. para GIOVA SPORT S.A., por gastos de etiquetado de factura, confección de facturas y envío courier.

Los anteriores documentos muestran la vinculación entre ambas sociedades, pues sus relaciones no se limitan a las operaciones comerciales que deben canalizarse por el mercado cambiario.

La COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. no solo era el proveedor de la mercancía de GIOVA SPORT S.A., además, le prestaba servicios de almacenamiento, empaque, etiquetado, consolidación de mercancías, facturación de la venta de productos a Logimport Ltda., refacturación de mercancía de distintos proveedores del exterior para diferentes clientes en Colombia en las que constaría como proveedor COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. e importador Logimport Ltda.

El vínculo entre la actora y su proveedor en el exterior impiden que se aplique el método del valor de transacción para determinar el valor en aduana de las mercancías amparadas con las declaraciones de importación en cuestión.

En los sistemas informáticos de las empresas se encontraron conversaciones sobre cómo realizaban las operaciones de comercio exterior, que prueban que los soportes de las declaraciones de importación en cuestión carecen de validez, por lo siguiente:

Logimport Ltda. elabora las facturas que soportan la nacionalización de las mercancías, en papelería original, las envía a COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. para que esta les asigne el número consecutivo. Acuerdan que esta operación debe realizarse al menos una vez al mes.

Por lo anterior, no eran válidas las facturas de compra, por ende, es improcedente aplicar el método de valor de transacción para determinar los derechos aduaneros.

El método de valor reconstruido no es aplicable porque si bien existe vínculo entre el importador y el proveedor, la sociedad panameña no es el productor de la mercancía y no se cuenta con esa información.

La DIAN acudió al método del *último recurso* que supone la aplicación flexible de los métodos previstos en el artículo 247 del Estatuto Aduanero. En la segunda vuelta, encontró viable aplicar el método *deductivo flexible*, por lo que tuvo en cuenta el valor de venta de la mercancía importada, la descripción del producto, precio unitario, valores unitarios de los tributos aduaneros, gastos unitarios posteriores a la importación, precio de venta al por mayor y precio de venta en almacén.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

Competencia para proferir los actos administrativos controvertidos

En virtud del numeral 7.1 del artículo 1º de la Resolución 7 de 2008, la competencia para adelantar los procesos administrativos para imponer sanciones por la comisión de infracciones aduaneras o para la expedición de liquidaciones oficiales corresponde a la dirección seccional de aduanas del lugar en que se presentó la declaración, que en el caso, es la ciudad de Medellín.

La circunstancia de que en la actuación administrativa la investigada hubiera cambiado de domicilio no modifica la competencia de la Administración. En consecuencia la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín era la competente para proferir los actos administrativos acusados.

Vinculación del importador con el proveedor

Los certificados de existencia y representación de las cámaras de comercio de Bogotá y Medellín de GIOVA SPORT S.A. y el certificado de cámara de comercio de Panamá de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. evidencian que ambas sociedades fueron constituidas por los mismos accionistas, lo que refleja la clara vinculación formal y comercial entre ambas empresas.

La identidad en los accionistas no es el único indicio de la vinculación entre las empresas. En el expediente están los medios que sirvieron a la Administración para convencerla de que la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., la proveedora en el exterior de GIOVA SPORT S.A., se prestaba para la subfacturar y sobrefacturar las mercancías, recibir y enviar divisas de operaciones que debían canalizarse por el mercado cambiario, elaborar las facturas de venta que soportaban las nacionalizaciones, por lo que no aceptó las facturas comerciales para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.

Método de determinación del valor en aduana de las mercancías importadas

La DIAN encontró irregularidades en la facturación y conversaciones entre la importadora y su proveedor que le permitieron considerar que no es cierto el valor en aduana informado en las declaraciones de importación en cuestión.

Por lo anterior, la autoridad aduanera no aplicó el método de valor de transacción, de transacción de mercancías idénticas o similares, ni el deductivo. Tampoco aplicó el método del valor reconstruido porque no contaba con datos del productor de la mercancía importada.

La DIAN aplicó el método del último recurso y determinó el valor en aduana por el método deductivo flexible, conforme con el artículo 192 de la Resolución 4240 del 2000.

Incumplimiento de la carga de la prueba

La demandante no desvirtuó los indicios que sirvieron de prueba en la investigación, ni los elementos de prueba que están en el expediente que demuestran la vinculación entre la actora y su proveedor en el exterior, que dieron origen a los actos acusados.

Condenó en costas a la actora y fijó las agencias en derecho en la suma de \$2.400.000 a cargo de la demandante y a favor de la demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló. Solicitó que se revoque el fallo de primera instancia y, en su lugar, se dé prosperidad a las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Falta de competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín

La competencia no es discrecional, es completamente reglada. La Resolución 7 de 2008 establece que será competente la dirección seccional de aduanas del lugar del domicilio del presunto infractor. Informado el cambio de domicilio, de Medellín a Bogotá, la demandada debió cambiar la dirección seccional de aduanas que conocía del asunto, en especial, porque la intención de la investigada no era evadir el control de la DIAN. En consecuencia, la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín no era la competente para proferir los actos acusados.

Inexistencia de vinculación formal entre la importadora y el proveedor en Panamá

En el expediente está la respuesta, allegada vía consular, por la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. en la que consta que sus accionistas son Julio Amador García, Robert Henry Jaramillo, Luz Mery González y Edwin Alonso Cárdenas García, personas diferentes de los socios de la actora.

Adicionalmente, las pruebas contenidas en el expediente administrativo no demuestran el canje de facturas, la manipulación de facturas por ambas compañías, la manipulación de documentos en blanco a nombre de la compañía panameña, o el hallazgo de valores diferentes a los declarados al momento de la importación.

La actora aceptó que la compañía panameña reconoció y pagó gastos personales a algunos de sus socios y agregó que este simple hecho no es suficiente para desconocer el precio pagado como valor real, por ser una práctica comercial aceptada internacionalmente.

Indebida motivación de los actos administrativos acusados

La DIAN no podía desconocer el valor pagado o por pagar solo porque existen ocho facturas de gastos conexos que no fueron reconocidas por la actora a su proveedor y que corresponden a fechas anteriores a las declaraciones de importación que fueron objeto de este proceso.

Si no fuera aplicable el método de valor de transacción, el método aplicable sería el del valor reconstruido

La DIAN tenía conocimiento de quién era el productor de las mercancías importadas. Pudo solicitarle directamente la información que requería para dar aplicación al método de valor reconstruido, pero no lo hizo. Pidió, que se oficie al productor y se le pregunte *si está dispuesto a proporcionar a las autoridades aduaneras de Colombia los datos necesarios* para determinar el valor en aduanas por el método de valor reconstruido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. Adicionalmente señaló lo siguiente:

En la audiencia inicial del 13 de mayo de 2015, en el proceso radicado bajo el número 2014-01608 ante el Tribunal Administrativo de Antioquia, el Procurador 222 afirmó que era necesario tener en cuenta el certificado de la cámara de comercio de GIOVA SPORT S.A. para definir cuál era el domicilio de la sociedad para la época de los hechos.

La **DIAN** insistió en que los actos demandados fueron proferidos por la autoridad competente y, se ajustan a derecho.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se discute la legalidad de la liquidación oficial de revisión de valor N° 1-90-201-241-0640-00-3094 del 14 de noviembre de 2012 a las declaraciones de importación números 07237360110411, 07237360110355, 07237360110362, 07237360110371, 07237360110387, 07237360110394, 07237360110402 del 07 de mayo de 2010, 07353280040498, 07353280040506, 07353280040513 del 14 de mayo de 2010 y 14203021058904, 14203021058911, 14203021058929 del 18 de mayo de 2010 y de la resolución N° 1-90-201-236-408-1176 del 16 de mayo de 2013 que al desatar el recurso de reconsideración confirmó la liquidación anterior.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide lo siguiente: (i) si la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín de la DIAN tenía o no competencia territorial para expedir los actos demandados, (ii) si estos actos incurrieron o no en falsa motivación debido a que, según la demandante, las pruebas practicadas en el procedimiento administrativo no demostraban la existencia de una vinculación formal entre la actora y su proveedor en el exterior y (iii) si los actos demandados incurren o no en falsa motivación al aplicar el método deductivo flexible para determinar el valor de la mercancías en aduana.

La Sala advierte que en asuntos con similares fundamentos de hecho y de derecho, entre las mismas partes, por otras declaraciones de importación presentadas durante los años 2010 y 2011, la Sala se pronunció en las

sentencias del 4 y 18 de octubre de 2018⁸, cuyas consideraciones se reiteran.

De la competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín de la DIAN.

El artículo 469 del Decreto 2685 de 1999, vigente para la época de los hechos, establece que la DIAN es la competente para adelantar las investigaciones necesarias para el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior o mediante fiscalización posterior⁹.

El numeral 5 del artículo 6º del Decreto 4048 de 2008 dispuso que la Dirección General de la DIAN distribuirá las funciones y competencias asignadas por la ley a la entidad entre sus diferentes dependencias, salvo que estén asignadas expresamente a alguna de ellas¹⁰.

En cumplimiento de la anterior disposición, el Director General de la DIAN profirió la Resolución Nº 7 del 4 de noviembre de 2008 que en el numeral 7 del artículo 1º dispuso que las direcciones seccionales de aduanas y las direcciones seccionales de impuestos y aduanas con competencia en el lugar del domicilio del presunto infractor o usuario, serán las competentes para expedir las liquidaciones oficiales e imponer sanciones por la comisión de infracciones aduaneras¹¹.

Además, los numerales 3 y 6 del artículo 4º de la Resolución Nº 7 del 4 de noviembre de 2008 establecen que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá tendrá competencia territorial en el Distrito Capital de Bogotá y los departamentos de Boyacá, Caquetá, Cundinamarca, Guainía, Guaviare, Huila, Meta, Tolima, Vaupés y Vichada; mientras que la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín tendrá competencia en los departamentos de

⁸ Exp. 2014-01266-01 (21607) y 2013-01642-01 (21660), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiteradas en las sentencias de 15 de noviembre de 2018 y de 5 de diciembre de 2018, en los procesos radicados bajo los números 2013-01710-01 (22052) y 2013-00163-01 (21526), C.P. Milton Chaves García.

⁹ "Artículo 469. **Fiscalización aduanera.** La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrá competencia para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que se podrá llevar a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad. [...].

¹⁰ "Artículo 6º. **Funciones de la dirección general.** Son funciones de la Dirección General las siguientes: /(...) 5. Distribuir entre las diferentes dependencias las funciones y competencias que la ley le otorgue a la DIAN, cuando no estén asignadas expresamente a alguna de ellas".

¹¹ "Artículo 1º. **Competencia en materia tributaria y aduanera.** /(...) 7. La competencia para adelantar los procesos administrativos para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones aduaneras o para la expedición de liquidaciones oficiales, corresponde a la Dirección Seccional de Aduanas o a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, con competencia en el lugar del domicilio del presunto infractor o usuario".

Antioquia (con excepción de los municipios asignados a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Urabá), Córdoba y Chocó¹².

La actora insistió en que la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín no era la competente para proferir los actos demandados porque en el procedimiento administrativo adelantado en su contra le informó a la DIAN el cambio de su domicilio del municipio de Medellín al Distrito Capital de Bogotá, por lo que, al haber trasladado su domicilio a Bogotá, la competencia pasó a la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, ciudad que era su domicilio al momento en que fueron proferidos tales actos.

Al respecto, consta en el expediente que antes de notificar el Requerimiento Especial Aduanero 1-90-238-419-0435-01-1315 del 30 de abril de 2012¹³, con el que dio inicio el procedimiento de fiscalización, la DIAN verificó en su base de datos el domicilio registrado por GIOVA SPORT S.A. en el Registro Único Tributario (en adelante RUT). En dicho registro consta que al momento de iniciar el procedimiento administrativo, el domicilio de la sociedad era el municipio de Medellín, Departamento de Antioquia¹⁴.

Así, dado que al momento en que se inició el procedimiento administrativo el domicilio de la actora registrado en el RUT era la ciudad de Medellín, la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín de la DIAN era la competente para adelantar el proceso de fiscalización, conforme con el artículo 3º de la Resolución 7 del 4 de noviembre de 2008.

Si bien es cierto que durante el trámite del proceso administrativo, GIOVA SPORT S.A. informó el cambio de dirección de notificación, mediante memorial del 9 de julio de 2012¹⁵, también lo es que este hecho no tiene la potencialidad de alterar la competencia de la dirección seccional que inició el procedimiento administrativo.

En otra oportunidad, se pronunció la Sala en el sentido de señalar que el cambio de la dirección de notificación procesal sólo tiene la finalidad de permitir la correcta notificación del acto administrativo, no el cambio o traslado de la competencia territorial de alguna dirección seccional¹⁶.

¹² "Artículo 4º. **Competencia territorial de las direcciones seccionales de aduanas.** /(...) 3. La competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá comprende el territorio del Distrito Capital de Bogotá y de los departamentos de: Boyacá, Caquetá, Cundinamarca, Guainía, Guaviare, Huila, Meta, Tolima, Vaupés y Vichada. /(...) 6. La competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín comprende el departamento de Antioquia, excepto los municipios que corresponden a la competencia territorial de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Urabá, y los departamentos de Córdoba y Chocó tendrá además competencia sobre el mar territorial desde el municipio de Sapzurro en el Océano Atlántico en el límite con la República de Panamá hasta Punta Mestizos, inclusive, en el límite entre los departamentos de Córdoba y Sucre".

¹³ Fls. 548 T. 1 a 6 c.a.

¹⁴ Fl. 477 a 479 T. 3 c.a.

¹⁵ Fl. 3074 v. T. 29 a 33 c.a.

¹⁶ En este sentido ver la sentencia del 3 de noviembre del 2000, Radicado: 25000-23-27-000-1999-00731-01 (10661). Actor: Eduardo Londoño e Hijos Sucesores Limitada - EDUARDOÑO. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Y, aunque GIOVA SPORT S.A. actualizó su información en el RUT, el 9 de julio de 2012, día en que informó el cambio de domicilio a la ciudad de Bogotá, este hecho tampoco modifica la competencia territorial de la dirección seccional porque el procedimiento ya se había iniciado con la notificación del Requerimiento Especial 1-90-238-419-0435-01-1315 del 30 de abril de 2012 en Medellín. Además, aceptar que el cambio de domicilio afecta la competencia territorial de las direcciones seccionales sería desconocer el principio de seguridad jurídica al permitírsele a los investigados alterar unilateralmente la autoridad que conoce su asunto.

De otra parte, la Sala advierte que, en materia aduanera y tributaria, el domicilio no está determinado por el registro mercantil sino por lo informado en el RUT¹⁷.

El numeral 2 del artículo 4¹⁸ y el inciso final del artículo 13¹⁹ del Decreto 2788 de 2004, vigente para la época de los hechos, establecía como uno de los elementos del RUT, la ubicación o lugar en que la DIAN podría contactar oficialmente y para todos los efectos, al obligado a inscribirse, sin perjuicio de los demás lugares autorizados por la ley.

Así las cosas, aunque al momento en que se inició el trámite administrativo, mediante el Auto 134-00186 del 16 de marzo de 2011²⁰, el registro mercantil de GIOVA SPORT S.A. informaba que su domicilio era la ciudad de Cali, lo cierto es que la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín era la competente para conocer del asunto porque, según el RUT inscrito por la actora, su domicilio era la ciudad de Medellín²¹.

Por lo demás, la Sala advierte que, en todo caso, la eventual falta de competencia por el factor territorial sería subsanable.

El inciso segundo del artículo 1º del Decreto 4048 de 2008 atribuye a la DIAN la función de administrar los derechos de aduanas y los impuestos

¹⁷ El artículo 19 de la Ley 863 de 2003 creó el RUT como "(...) el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción". Este artículo adicionó el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

¹⁸ "Artículo 4º. **Elementos del Registro Único Tributario.** Los elementos que integran el Registro Único Tributario RUT, son: /(...) 2. La ubicación. Corresponde al lugar donde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá contactar oficialmente y para todos los efectos, al respectivo inscrito, sin perjuicio de otros lugares autorizados por la ley".

¹⁹ "Artículo 13. **Dirección para efectos del Registro Único Tributario, RUT.** La dirección informada por el inscrito en el formulario de Registro Único Tributario, RUT, deberá corresponder: /(...) La dirección que el obligado informe al momento de inscripción o actualización tendrá validez para todos los efectos, sin perjuicio de otras direcciones que para casos especiales consagre la ley".

²⁰ Fl. 242 v. T. 1 a 6 c.a.

²¹ Cfr. fl. 238 v T. 1 a 6 c.a.

internos y de comercio exterior en todo el territorio nacional²², mientras que la distribución territorial de competencias efectuada por el Director General de la DIAN, con base en la habilitación contenida en el numeral 23 del artículo 6 ibídem²³, es un asunto interno de la entidad.

La competencia para fiscalizar las declaraciones de importación no corresponde a una dirección seccional concreta sino a la DIAN como entidad descentralizada del orden nacional, y la distribución territorial del ejercicio de las funciones es un asunto interno que no tiene la potencialidad de anular el acto administrativo.

Por lo expuesto, el cargo de falta de competencia no prospera.

De la motivación para tener por probada la existencia del vínculo formal entre la importadora y su proveedor en Panamá

La Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina²⁴, vigente desde el 1º de enero de 2004²⁵, establece que los países miembros realizarán la valoración de aduanas conforme con los artículos 1 a 7 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994²⁶ (también denominado Acuerdo sobre Valoración de la OMC), que fue suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno mediante la Ley 170 de 1994²⁷.

²² "Artículo 1º. **Competencia.** A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: /La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición. /(...)".

²³ "Artículo 6º. **Funciones de la dirección general.** Son funciones de la Dirección General las siguientes: /(...) 23. Determinar la jurisdicción y organizar funcionalmente las Direcciones Seccionales".

²⁴ Aplicable de manera directa en el ordenamiento jurídico por la suscripción de Colombia del Acuerdo Subregional Andino el 26 de mayo de 1969, por lo que el concepto de supranacionalidad da a esta normatividad efectos directos y prevalentes. Al respecto ver las sentencias C-137 de 1996 y C-231 de 1997 proferidas por la Corte Constitucional.

²⁵ Así lo prevé el capítulo de disposiciones finales de la decisión: "Cuarta.- La presente Decisión entrará en vigor para los Países Miembros, el día primero de enero del año 2004".

²⁶ "Artículo 1.- **Base legal.** /[...] Para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del «Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994» en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC anexo a esta Decisión, por la presente Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General. /Artículo 2.- **Valor en aduana.** /El valor en aduana de las mercancías importadas, será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento".

²⁷ El documento del tratado internacional puede ser consultado en la página de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el siguiente link: https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm#articleXV_1a.

Los artículos 14 y 15 de la Decisión 571 prevén que, conforme con el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la administración aduanera de los países miembros tiene derecho a realizar las investigaciones necesarias para garantizar que los valores en aduana²⁸ declarados como base imponible sean los correctos²⁹.

La Decisión 571 señala que cuando la administración aduanera tenga dudas sobre la veracidad del valor en aduana requerirá al importador para que suministre sus explicaciones³⁰, quien tiene la carga de probar que los valores declarados son los correctos³¹, y advierte que el valor de transacción para determinar el valor en aduana no será aceptable por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista.

Ahora bien, el **valor de transacción** es el primer método de determinación del valor en aduana de las mercancías importadas que, según el artículo 1º del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, es el **precio realmente pagado o por pagar** siempre que: (i) no exista restricción a la utilización de las mercancías por el comprador, (ii) la importación no dependa de una condición cuyo valor no pueda

²⁸ El artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC define el “valor en aduana de las mercancías importadas” como el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas, definición reiterada en el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999.

²⁹ “Artículo 14.- **Facultad de las aduanas de los países miembros de la comunidad andina.** Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarias, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC”. Artículo 15.- **Control del Valor en Aduana.** /Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.

³⁰ “Artículo 17.- **Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.** /Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitarán a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. /El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación de método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista”.

³¹ “Artículo 18.- **Carga de la prueba.** /En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o /Comprador de la mercancía. /Cuando el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba corresponderá tanto al importador como al comprador de la mercancía importada; y cuando el importador o comprador sea una persona jurídica su representante legal o por quien esté autorizado para hacerlo en su nombre”.

determinarse con relación a las mercancías; (iii) no se revierta al comprador parte del producto de la venta y (iv) que **no exista vinculación entre el comprador y vendedor** o que, en caso de existir, no afecte los precios del mercado³².

Por su parte, el numeral 4 del artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC prevé que se entiende que existe vinculación entre las empresas cuando: **(i) una persona ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra**; (ii) están legalmente reconocidas como asociadas en negocios; (iii) están en relación de empleador y empleado; (iv) una persona tiene, de forma directa o indirecta, la propiedad, control o posesión del 5% de los títulos en circulación y con derecho al voto en ambas empresas; (v) una empresa controla, directa o indirectamente, a la otra; (vi) ambas personas están controladas, directa o indirectamente, por un tercero; (vii) juntas controlan, directa o indirectamente, a un tercero; o (viii) las personas son de la misma familia.

El numeral 2 del artículo 1º del Acuerdo de Valoración de la OMC dispone que la sola existencia de la vinculación entre importador y exportador no es suficiente para rechazar el valor de transacción, pero el importador tiene la carga de demostrar que el precio utilizado en sus operaciones comerciales con su vinculada se aproxima mucho a: (i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares a compradores no vinculados, (ii) al valor en aduana de ventas a no vinculados con base en el método de valor deductivo de productos idénticos o similares³³, o (iii) al valor en aduana determinado con el método de valor reconstruido³⁴.

El objetivo del acuerdo es evitar las distorsiones de los precios pagados que tengan origen, entre otros eventos, en la vinculación entre empresas

³² "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 /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. /(...)".

³³ Este método está regulado en el artículo 5 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y se basa en el precio unitario de venta en condiciones de mayor cantidad total de las mercancías importadas, similares o idénticas al cual se deduce el valor de las comisiones pagadas o usualmente convenidas, los gastos habituales de transporte y de seguro, entre otros.

³⁴ Este método está regulado en el artículo 6 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y está basado en la sumatoria de varios factores, entre los cuales está el costo de los materiales, la fabricación, los beneficios, etc.

de diferentes países que puedan incidir en las bases imponibles de los aranceles e impuestos en operaciones de comercio internacional.

Entonces, dos son los factores que excluyen la aplicación del valor de transacción: El primero es la vinculación, en los términos definidos antes, entre las partes de la operación. El segundo es que, si existe esa vinculación, no se afecte la realidad de los precios de la operación.

En la apelación la actora afirmó que los actos administrativos acusados incurrieron en falsa motivación porque las pruebas que están en el expediente administrativo no demuestran la existencia del vínculo formal con la sociedad panameña, con fundamento en lo siguiente:

- La DIAN no tuvo en cuenta que COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. certificó que sus accionistas son Julio Amador García, Robert Henry Jaramillo, Luz Mery González y Edwin Alonso Cárdenas García; es decir personas distintas a los accionistas de GIOVA SPORT S.A.
- La autoridad aduanera realizó una valoración probatoria equivocada de los indicios al concluir que existe un vínculo formal que alteró los precios del mercado solamente porque la empresa panameña da un trato preferencial a los accionistas de la colombiana, sin tener en cuenta que dicho trato tiene fundamento en buenas relaciones comerciales entre las sociedades, que incluso ha generado lazos de amistad.
- Era aplicable el **método de valor de transacción**, ya que el valor pagado o por pagar no podía ser desconocido solo con base en ocho (8) facturas³⁵ que no fueron reconocidas por la empresa colombiana a su vendedor y que corresponden a una fecha anterior a las declaraciones de importación que fueron objeto de fiscalización.

Respecto al primer punto, en el expediente administrativo constan las siguientes pruebas:

- El Certificado de Cámara de Comercio de Panamá consultado por la DIAN el 9 de abril de 2012 en la página web <https://registro-publico.gob.pa> en donde consta la siguiente información de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.³⁶:
 - La sociedad se constituyó el 9 de febrero de 2001 y el acto de constitución se registró al día siguiente.

³⁵ Las facturas a las que hace referencia la actora son las siguientes: (i) 9407 del 31 de marzo de 2010, (ii) 9404 del 31 de marzo de 2010, (iii) 9401 del 24 de marzo de 2010, (iv) 9399 del 24 de marzo de 2010, (v) 9389 del 24 de marzo de 2010, (vi) 9377 del 17 de marzo de 2010, (vii) 9373 del 17 de marzo de 2010 y (viii) 9214 del 31 de diciembre de 2009.

³⁶ Fls. 2097 a 2098, T. 19 a 23 c.a.

- Los “*dignatarios*” de la sociedad son Julio Amador García Rincón como presidente y tesorero, Robert Henry Jaramillo Mejía como vicepresidente y Wilson de Jesús Castrillón Macías como secretario.
- Los “*directores*” de la sociedad son Julio Amador García Rincón, Wilson de Jesús Castrillón Macías y Robert Henry Jaramillo Mejía.
- Los “*suscriptores*” de la sociedad son Edison Alberto Carvajal Echeverri, Nora Echeverri de Carvajal, Gustavo Adolfo Carvajal Echeverri y Nora Edilma Carvajal Echeverri.
- El certificado expedido el 17 de mayo de 2012 por el Representante Legal de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., Julio Amador García Rincón, en donde manifiesta que los accionistas de la sociedad son Julio a. García, Robert H. Jaramillo, Luz M. González y Edwin A. Cárdenas³⁷.
- El Certificado de Existencia y Representación Legal de GIOVA SPORT S.A. expedida por la Cámara de Comercio de Medellín, en el que consta que:
 - La sociedad fue constituida mediante escritura Pública 1830 del 28 de diciembre de 2001, registrada inicialmente ante la Cámara de Comercio de Bogotá el 10 de enero de 2002.
 - Que sus cargos directivos están ocupados por Edison Alberto Carvajal Echeverri (representante legal principal), Nora Edilma Carvajal Echeverri (representante legal suplente), Wilson de Jesús Castrillón Macías (revisor fiscal principal) y Luz Mery Salgado Pérez (revisor fiscal suplente)³⁸.

La Sala no encuentra los elementos de convicción que permitieron a la DIAN concluir que los accionistas de ambas empresas son los mismos, porque el certificado de existencia y representación legal de GIOVA SPORT S.A. no informa quiénes son sus socios o accionistas.

No obstante, de las pruebas analizadas por la DIAN, la Sala concluye que, en efecto, existe una vinculación entre las dos sociedades porque se presenta una interrelación entre los accionistas de la empresa panameña y las personas que ocupan cargos directivos en GIOVA SPORT S.A., lo cual configura la noción de vinculación del artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, de que una persona ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra.

En efecto, en el expediente se encuentra probado lo siguiente: (i) Edison Alberto Carvajal Echeverri es representante legal principal de GIOVA

³⁷ Fl. 3068 v, T. 29 a 33 c.a.

³⁸ Fls. 258 a 260v, T. 1 a 6 c.a.

SPORT S.A. y, al mismo tiempo, socio suscriptor de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A.; (ii) Nora Edilma Carvajal Echeverri es la representante legal suplente de la sociedad colombiana y a la vez socia suscriptora de la sociedad; y (iii) Wilson de Jesús Castrillón Macías es revisor fiscal principal de GIOVA SPORT S.A. y secretario de la sociedad panameña.

En la demanda, la actora señaló que no debió dársele valor probatorio al certificado de cámara de comercio de Panamá consultado por la DIAN, el 9 de abril de 2012, porque únicamente acredita quiénes eran los accionistas de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. al momento de su constitución y que debe prevalecer lo certificado por el representante legal de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., expedido el 17 de mayo de 2012.

Y en el recurso, la demandante insiste en que debe tenerse en cuenta que la prueba de que no existe la vinculación es el certificado del representante legal de la sociedad extranjera.

Al respecto, la Sala advierte que el certificado del representante legal de la sociedad panameña solo prueba quiénes son los accionistas de esta a 17 de mayo de 2012, es decir, con posterioridad a la presentación de las declaraciones de importación.

En cambio, el certificado de la cámara de comercio de Panamá, consultado por la DIAN el 9 de abril de 2012, demuestra que desde la constitución de la sociedad hasta la fecha de la consulta, por lo menos, los suscriptores o accionistas de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. seguían siendo Edison Alberto Carvajal Echeverri, Nora Echeverri de Carvajal, Gustavo Adolfo Carvajal Echeverri y Nora Edilma Carvajal Echeverri.

Además, GIOVA SPORT S.A. no tachó de falso el certificado expedido por la cámara de comercio de Panamá, es decir, aceptó como cierto su contenido.

Si la actora consideraba que, de acuerdo con las leyes panameñas, debía darse prevalencia al certificado del representante legal sobre el certificado de cámara y comercio, debió demostrarlo. Sin embargo, incumplió su carga probatoria.

La Sala insiste en que al analizar el certificado de la cámara de comercio de Panamá, se concluye que refleja el estado de la sociedad por un periodo de tiempo, es decir, acredita quiénes son sus accionistas desde la constitución de la sociedad hasta la fecha de la consulta, 9 de abril de 2012. Por su parte, el certificado del representante legal de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., de 17 de mayo de 2012, solamente refleja quiénes son los accionistas de la sociedad ese día, que, en todo caso, es posterior a los hechos de la demanda y a la consulta del certificado de la cámara de comercio de Panamá.

De otra parte, GIOVA SPORT S.A. dice que la compra de tarjetas de celular, pago de peajes, transporte, gasolina y parqueaderos, reembolsos de gastos de gerencia y solicitudes de uniformes para empleados es un especial tratamiento otorgado por COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. a los socios de la empresa colombiana, que está justificado en las buenas relaciones comerciales y de amistad.

La Sala observa que esta afirmación no resulta razonable, en atención a la totalidad de las pruebas examinadas por la autoridad aduanera.

En efecto, entre las pruebas del expediente administrativo, llama la atención que en las instalaciones de GIOVA SPORT S.A. fue encontrada una propuesta de incrementos salariales para los empleados de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., con la siguiente anotación: *"Edison Carvajal (accionista de la empresa panameña y representante legal de la sociedad colombiana) autorizó, hablé con él a las 4 pm 13 enero/2010"*³⁹ (paréntesis fuera del texto).

De este documento se evidencia un vínculo entre ambas sociedades, pues sólo así puede explicarse que, aunque es un documento de una sociedad extranjera, independiente y autónoma, haya sido encontrado en las instalaciones de la importadora, la sociedad actora. Además, quien autoriza el incremento salarial no es un directivo de la sociedad panameña sino un accionista de dicha sociedad, que es al mismo tiempo el representante legal principal de la actora.

Otra prueba que merece especial atención es la solicitud presentada por los empleados de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. dirigida al auditor de GIOVA SPORT S.A., en el sentido de que les sean entregados uniformes a todo el personal de la empresa panameña *"(...) pensando también que el mismo sirve como imagen de formalidad, seriedad y a la vez publicidad a la misma (...)"*⁴⁰.

Este es otro indicio de la vinculación entre las sociedades, porque no es razonable que los empleados de la empresa panameña soliciten la entrega de dotación a su cliente. Esta prueba demuestra que los trabajadores de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. tienen una relación laboral con la sociedad GIOVA SPORT S.A., aunque no es explícita.

También resulta contrario a la lógica que en las instalaciones de GIOVA SPORT S.A. se haya encontrado un informe de auditoría de la COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., elaborado por el auditor Omar Molina Betancur⁴¹ si no existe una vinculación entre ellas, puesto que en él se encuentra información del giro ordinario de sus negocios.

³⁹ Fl. 19, T. 1 a 6 c.a.

⁴⁰ Fl. 110 v, T. 1 a 6 c.a.

⁴¹ Fl. 5v a 17, T. 1 a 6 c.a.

La sociedad demandante afirma que Omar Molina Betancur también ha prestado sus servicios como auditor de la empresa colombiana, de modo que no se trata de un indicio del vínculo entre las empresas sino de un contador público que desempeñó sus servicios como empleado de GIOVA SPORT S.A. y como contratista independiente de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. sin que haya incurrido en alguna falta ética.

No obstante lo anterior, en el procedimiento administrativo no hay prueba alguna de que Omar Molina Betancur tenga algún contrato de trabajo con GIOVA SPORT S.A., por lo que no se demostró la existencia del vínculo laboral alegado por esta sociedad, además, que el cumplimiento de sus funciones de auditor, en ambas empresas, no explica suficientemente por qué esos documentos estaban en las oficinas de la actora, pues los datos contables utilizados para evaluar la sociedad panameña debieron estar en ese país y no en las instalaciones de la sociedad colombiana.

La actora afirma que no se demuestra el canje de facturas, la manipulación de facturas por ambas compañías, la manipulación de documentos en blanco a nombre de la compañía panameña que permitiera concluir que la supuesta vinculación entre las sociedades haya afectado los precios declarados.

Sin embargo, como lo señaló la DIAN, la autoridad aduanera en el acto administrativo impugnado [Liquidación Oficial de Revisión de Valor], se estableció que el proveedor externo COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. *"se presta para realizar operaciones de subfacturación, sobrefacturación, recepción de divisas a través del mercado no cambiario para el pago de operaciones que obligatoriamente se deben canalizar a través del mercado cambiario como lo es el reembolso por pago de importaciones de bienes; autoriza para que en territorio aduanero colombiano se elaboren las facturas de venta que servirán como soporte de las correspondientes nacionalizaciones y así mismo permite la utilización de papelería original de su propiedad para que la impresión de las facturas se haga en territorio colombiano."*⁴².

De igual manera, está probado que GIOVA SPORT S.A. pagó importaciones que no se realizaron por el mercado cambiario sino mediante la empresa de correos DHL⁴³.

Estos hechos le permitieron a la autoridad aduanera tener dudas razonables sobre el valor en aduana declarado, conforme con el artículo 1º del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Las pruebas anteriores sumadas a los tratos preferenciales de la sociedad panameña con los accionistas de la empresa colombiana (pago de tarjetas de celular, pago de transporte, peajes y gasolina) son indicios claros de la

⁴² Cfr. Fl. 60 [Liquidación oficial] c. p.

⁴³ Fls. 295 a 297 T. 1 a 6 c.a.

existencia de un vínculo formal entre ambas empresas, conforme con el artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y que sus relaciones comerciales no están regidas por precios reales, lo que permitió a la DIAN solicitar al importador explicaciones sobre los valores declarados.

En cuanto a la supuesta falsa motivación porque, según lo afirmó la apelante, era aplicable el método de valor de transacción ya que el valor pagado o por pagar no podía ser desconocido solo con base en ocho (8) facturas⁴⁴, la Sala reitera que dichos documentos no son las únicas pruebas que le permitieron a la DIAN concluir que los precios contenidos en las declaraciones de importación números 07237360110411, 07237360110355, 07237360110362, 07237360110371, 07237360110387, 07237360110394, 07237360110402 del 07 de mayo de 2010, 07353280040498, 07353280040506, 07353280040513 del 14 de mayo de 2010 y 14203021058904, 14203021058911, 14203021058929 del 18 de mayo de 2010 no corresponden a la realidad.

La DIAN indicó en la Liquidación Oficial de Revisión de Valor 1-90-201-241-0640-3094 del 14 de noviembre de 2012 que la manipulación de los precios declarados está probada en documentos "*tales como*" ⁴⁵ las facturas 9407 del 31 de marzo de 2010, 9404 del 31 de marzo de 2010, 9401 del 24 de marzo de 2010, 9399 del 24 de marzo de 2010, 9389 del 24 de marzo de 2010, 9377 del 17 de marzo de 2010, 9373 del 17 de marzo de 2010 y 9214 del 31 de diciembre de 2009, contenidas en folios 191 a 238 [T. 1 a 6] de los antecedentes administrativos.

La actora informó durante el proceso de fiscalización que dichas facturas no fueron reconocidas por la empresa colombiana, por lo que COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. aceptó no cobrarlas y retirarlas de su cartera⁴⁶.

Se destaca que la carga de la prueba sobre la veracidad de los precios declarados durante el procedimiento de fiscalización es del importador, conforme con el artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina. Por tanto, para aceptar las explicaciones de GIOVA SPORT S.A. como válidas era necesario que ella las acreditara, lo cual no hizo durante el procedimiento administrativo, lo que le permitió a la DIAN tener por probada la manipulación de la facturación entre las empresas colombiana y panameña, sin que se haya acreditado que, efectivamente, fue excluido su cobro de la cartera de COMERCIALIZADORA VAPOR S.A., por un motivo diferente al pago.

⁴⁴ Las facturas a las que hace referencia la demandante son las siguientes: (i) 9407 del 31 de marzo de 2010, (ii) 9404 del 31 de marzo de 2010, (iii) 9401 del 24 de marzo de 2010, (iv) 9399 del 24 de marzo de 2010, (v) 9389 del 24 de marzo de 2010, (vi) 9377 del 17 de marzo de 2010, (vii) 9373 del 17 de marzo de 2010 y (viii) 9214 del 31 de diciembre de 2009.

⁴⁵ Fls. 358, 359 y 360 del T.2 y 361, 362, 368,369 y 404 del T. 3, c. a.

⁴⁶ Fls. 296 v y 297 T. 1 a 6 c.a.

Y, aunque, si bien es cierto, esas facturas son anteriores a la presentación de las declaraciones objeto de fiscalización (7, 14 y 18 de mayo de 2010), esto no significa que la prueba haya sido indebidamente valorada, puesto que demuestran que entre las dos empresas existió un acuerdo de fijación de precios diferente a los valores del mercado, lo que generó dudas razonables sobre la procedencia del método de transacción.

Estos documentos no fueron las únicas pruebas analizadas por la DIAN. También genera duda del precio de transacción el que se haya demostrado que COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. recibió divisas por medios distintos al mercado cambiario, de parte de GIOVA SPORT S.A. para el pago de operaciones comerciales⁴⁷, lo que fue probado por la relación de pagos vía DHL visibles a folios 159 a 164 de los antecedentes administrativos, hecho que fue reiterado por la autoridad aduanera en la Resolución 1176 del 16 de mayo de 2013⁴⁸.

En este orden de ideas, se evidencia que en el caso bajo examen no existió una falsa motivación por una indebida valoración probatoria de la DIAN. Por el contrario, la motivación fue adecuada para no aplicar el método de transacción, según fue expuesto.

La DIAN tampoco hizo una valoración errónea de las pruebas que están en el expediente, por el contrario, las reglas de la sana crítica permiten concluir, mediante indicios, que las sociedades GIOVA SPORT S.A. y COMERCIALIZADORA VAPOR S.A. tienen un vínculo formal que genera duda sobre el valor en aduana declarado.

Como consecuencia de lo anterior, no prospera el cargo de falsa motivación porque se está ante una motivación adecuada, con las pruebas practicadas durante el procedimiento de fiscalización.

Motivación adecuada para aplicar el método último recurso (método deductivo flexible en segunda vuelta).

La Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina contempla los métodos de determinación del valor en aduana que deben ser aplicados en ese orden, salvo por las excepciones previstas en la misma norma, a saber: (i) valor de transacción de las mercancías importadas, (ii) valor de transacción de las mercancías idénticas, (iii) valor de transacción de las mercancías similares, (iv) método de valor deductivo, (v) método de valor reconstruido, y (vi) método del último recurso⁴⁹.

⁴⁷ Fls. 103 v - 106, 159 - 160 y 161 - 162 v T.1 a 6 c.a.

⁴⁸ Fl. 23 c. p.

⁴⁹ "Artículo 3.- **Métodos para determinar el valor en aduana.** /De conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los derechos e impuestos a la importación, son los siguientes: /1. Primer Método: Valor de Transacción de las mercancías importadas. /2. Segundo Método: Valor de Transacción de mercancías idénticas. /3. Tercer Método: Valor de Transacción de

Descartada la posibilidad de aplicar el método del precio de transacción en todas sus modalidades, por las razones dichas, debe estudiarse por qué la administración desechó el método de valor reconstruido y acudió al del último recurso.

El método de valor reconstruido está previsto en el artículo 6 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y consiste en la suma de los siguientes elementos⁵⁰:

- El costo o valor de los materiales, la fabricación y cualquier otra operación necesaria para producir la mercancía,
- Una cantidad por concepto de beneficios y de costos generales igual a la que usualmente se añade para la venta de mercancías de la misma clase, y
- El costo de todos los demás gastos que, según la legislación interna, se haya incurrido para el transporte hasta el lugar de importación, carga, descarga y manipulación durante el transporte, y el costo del seguro⁵¹.

El numeral 2 del artículo 6º del Acuerdo prevé que la autoridad aduanera no podrá solicitar a una persona que no resida en el territorio del país de importación que exhiba un documento de contabilidad o de cualquier otro tipo que permita la reconstrucción del valor.

mercancías similares. /4. Cuarto Método: Método del Valor Deductivo. /5. Quinto Método: Método del Valor Reconstruido. /6. Sexto Método: Método del 'Último Recurso'/ Artículo 4.- Orden de aplicación de los métodos. /Según lo dispuesto en la Nota General del Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos señalados en el artículo anterior deben aplicarse en el orden allí indicado. El valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello. /El orden de aplicación de los métodos señalados en los numerales 4 y 5 del artículo anterior, puede ser invertido, si lo solicita el importador y así lo acepta la Administración Aduanera".

⁵⁰ "Artículo 6 /1. El valor en aduana de las mercancías importadas determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos: /a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; /b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación; /c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8".

⁵¹ "Artículo 8 /(...) /2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes: /a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; /b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y /c) el costo del seguro".

Sin embargo, la información que voluntariamente sea proporcionada por el productor de otro país puede ser verificada por la autoridad de importación del Estado correspondiente, siempre que el productor lo consienta, se notifique con suficiente antelación al gobierno de ese país y que la autoridad extranjera no objete la investigación⁵².

Al apelar, GIOVA SPORT S.A. sostuvo que hubo una falsa motivación para aplicar el método del último recurso porque, si en gracia de discusión se aceptara que no es procedente el método del valor de transacción, procedía el método de valor reconstruido. Esto porque la DIAN pudo solicitar, de oficio, que se consultara al productor de la mercancía para que informara los costos de producción.

Al respecto, si bien es cierto que el artículo 6 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC permite que la autoridad aduanera de un país solicite a una autoridad extranjera que verifique la información voluntariamente entregada por el productor, también lo es que no está obligada a hacerlo, puesto que el mismo artículo le prohíbe incluso solicitar al productor que entregue la información relacionada con su proceso de fabricación.

Se reitera que el artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, establece que la carga de probar el valor en aduana es del importador.

Estas normas analizadas en conjunto permiten concluir que la DIAN no estaba en la obligación de practicar la prueba de oficio solicitada en sede judicial por GIOVA SPORT S.A., sino que era su carga aportar o solicitar la práctica de las pruebas que considerara necesarias para demostrar que el valor declarado era el real.

La Sala encuentra que la DIAN no incurrió en falsa motivación al indicar en los actos administrativos acusados que no era posible acudir a este método por no tener la información necesaria y por no ser posible que la autoridad aduanera la obtuviera.

Dado que el método de valor reconstruido no era procedente, la Decisión 571 de la Comunidad Andina, en concordancia con el artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC prevé que el siguiente paso es la aplicación del método del último recurso, en el que se utilizan criterios razonables sobre la base de datos disponible en el país de importación⁵³.

⁵² "Artículo 6 /(...) /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".

⁵³ "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

El numeral 2 del mencionado artículo 7 dispone que el valor en aduana determinado por este método no podrá basarse en ninguno de los siguientes elementos⁵⁴: (i) el precio de venta en el país de importación, (ii) un sistema que prevea la aceptación del más alto de los valores posibles, (iii) el precio del mercado nacional del país exportador, (iv) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares, (v) el precio de mercancías vendidas para exportación en un país distinto del de importación, (vi) valores en aduanas mínimos, ni (vii) valores arbitrarios o artificiosos.

Así las cosas, resulta razonable que la DIAN acudiera a este método y tomara como base los datos que fueron probados durante el procedimiento administrativo, tales como el valor de las mercancías importadas, la descripción del producto, el precio unitario, valores unitarios de tributos aduaneros, gastos unitarios posteriores a la importación, precio de venta al por mayor y precio de venta en almacén.

Dado que los criterios utilizados se asemejaban a los del método deductivo, previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la DIAN lo denominó "*método deductivo flexible en segunda vuelta*" y resaltó que los criterios utilizados no son rigurosos por utilizar, en realidad, el método del último recurso.

De lo anterior, se evidencia que no existió falsa motivación, en la escogencia del método del último recurso, en la medida que es el método aplicable cuando todos los demás, incluyendo el método de valor de transacción y el de valor reconstruido no son procedentes.

Por lo anterior, dado que ninguno de los cargos propuestos por la apelante prosperó, la Sala confirma la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Condena en costas

Se mantiene la condena en costas de primera instancia porque no fue objeto de apelación.

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".

⁵⁴ "Artículo 7 / (...) /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".

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁵⁵, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *"solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"*, requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia.

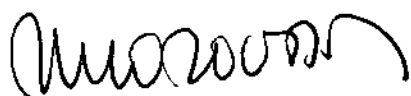
TERCERO: RECONOCER personería a CLARA PATRICIA QUINTERO GARAY como apoderada de la demandada, en los términos del memorial que está en el folio 263 del cuaderno principal.

CUARTO: ACEPTAR la renuncia de CLARA PATRICIA QUINTERO GARAY presentada el 2 de marzo de 2018 que está en el folio 291 del cuaderno principal.

QUINTO: RECONOCER personería a MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA como apoderado de la demandada, en los términos del memorial que está en el folio 296 del cuaderno principal.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

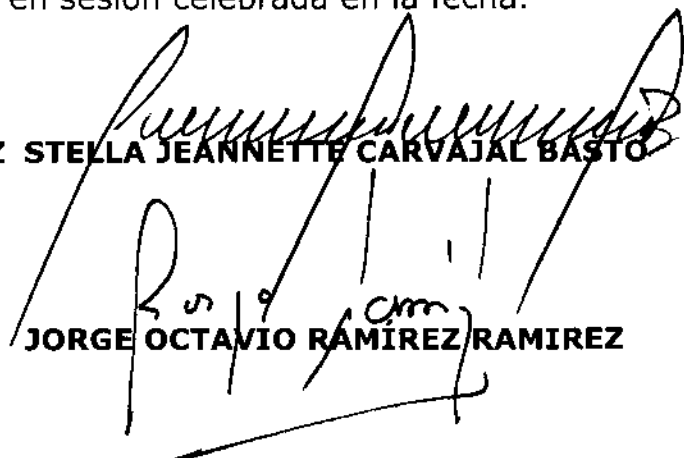
Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección



MILTON CHAVES GARCIA



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

⁵⁵ CPACA. Art. 188. Condena en costas. "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".