



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cinco (05) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-00901 (22787)
Demandante: GIOVA SPORT S.A
Demandado: DIAN
Tema: Método de determinación del valor en aduanas. Vinculación económica. Oportunidad para solicitar pruebas en segunda instancia. Competencia territorial de las Direcciones de Aduanas. Cambio de domicilio fiscal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 22 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de oralidad que decidió:

PRIMERO: Niéguese las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Se condena en costas a la parte demandante, GIOVA SPORT S.A a favor de la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y se fija la suma de un millón de pesos (\$1.000.000) a cargo de GIOVA SPORT S.A y a favor de la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Comercializadora Vapor S. A., ubicada en Panamá, fue proveedora de las mercancías importadas por la actora en los años 2010 y 2011.

Los días 08 y 09 de febrero de 2011, la Sociedad Giova Sport S. A. presentó las declaraciones de importación identificadas con los nros. 51374060205721, 5137404060205707, 51374060205714, 51374060205739, 51374060205674, 51374060205681, 51374060205699 y 23415012722815, por medio de las cuales liquidó los tributos aduaneros a cargo, por la compra de mercancía a la sociedad panameña Comercializadora Vapor S. A.

En cumplimiento de la Resolución de Registro nro. 00111, del 25 de febrero de 2011, funcionarios de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín realizaron visita de control al domicilio fiscal de la parte actora ubicado en esa ciudad. En el marco de la diligencia, recaudaron soportes contables de las operaciones llevadas a cabo con el proveedor panameño que permitieron la apertura de investigación formal.

Una vez se inició formalmente el proceso de fiscalización aduanera, la Administración requirió a la parte actora para que además de la información recaudada, allegara al expediente los soportes contables de las importaciones realizadas entre enero de 2010 y agosto de 2011.

De igual forma, solicitó a la Oficina Regional de Enlace de Inteligencia de la DIAN (en adelante, RILO), requerir a la sociedad extranjera para enviar a Colombia información relativa a su composición accionaria, domicilio fiscal, actividad económica desarrollada, lista de proveedores y relación de ventas llevadas a cabo durante el año 2011 junto con sus respectivas facturas.

Con base en el análisis de las pruebas anotadas, el 30 de abril del 2012, la autoridad profirió el Requerimiento Especial Aduanero nro. 1-90-238-419-0435-01, por medio del cual, propuso modificar las declaraciones de importación arriba descritas en el sentido de modificar la base gravable del arancel allí liquidado.

Específicamente, propuso definir el valor de la mercancía importada a través del método de valoración deductivo flexible (ff. 4067 a 4084 vto. T. 22 caa).

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 3070, del 14 de noviembre de 2012, la DIAN modificó las declaraciones reseñadas en el sentido expuesto (ff. 51 a 81).

El recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo fue resuelto negativamente por la DIAN en la Resolución 1902012364081194, del 16 de mayo de 2013 (ff. 23 a 49).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

1. Que se declare la nulidad, tanto de la Resolución 1-90-201-241-0640-00-3070 del 14 de noviembre de 2012 por medio del cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión de Valor por valor de \$ 109.860.517, como de la Resolución No. 1194 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 anterior decisión a título de restablecimiento de derecho, se declare en firme las liquidaciones privadas de las Declaraciones de Importación Nos. 51374060205721; 5137404060205707; 51374060205714; 51374060205739; 51374060205674; 51374060205681, 51374060205699 del 8 de febrero de 2011 y 23415012722815 del 9 de febrero de 2011, 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 esas declaraciones.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 6, 29, 83 y 123 de la Constitución; 768 del Código Civil (CC); 187 del

Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Resolución 7, del 4 de noviembre de 2008.

El concepto de la violación planteado se resume así:

- 1- Falta de competencia territorial de la dependencia que expidió la liquidación oficial de revisión de valor

Señaló que había cambiado su domicilio, de la ciudad de Medellín a Bogotá, y que por esa circunstancia la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín había perdido la competencia territorial para investigarla, de conformidad con los artículos 1.º ordinal 7.º y 4.º ordinales 3.º y 6.º de la Resolución 07 de 2008 de la DIAN, en la medida en que dicha competencia se fija atendiendo al lugar del domicilio del usuario aduanero. Agregó que le informó el cambio de domicilio a la demandada mediante oficio radicado el 10 de julio de 2012, no obstante lo cual la Administración no remitió el expediente a la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá y expidió la liquidación oficial acusada, la que a su juicio contraría las reglas de competencia mencionadas.

- 2- Falsa motivación porque no existe vinculación entre la sociedad del exterior proveedora de la mercancía y la demandante

Relató que la actuación administrativa se funda en la afirmación de que existe una vinculación entre la demandante y su proveedora en Panamá, por el hecho de que los accionistas de una y otra entidad son las mismas personas; pero alegó que el certificado de cámara de comercio de la proveedora panameña con el que la autoridad procuró demostrar ese hecho no era conducente a esos fines, porque databa del 16 de febrero de 2001, época de la constitución de esa empresa, y no permitía probar la identidad de los accionistas de la sociedad panameña en 2011, año al que corresponden las declaraciones de importación modificadas mediante los actos demandados. Señaló que, por otra parte, durante la investigación la sociedad panameña (*i.e.* Comercializadora Vapor S. A.) le había precisado a la DIAN quienes eran sus accionistas y que se trataba de personas distintas a los accionistas de la Giova Sport S. A.

Sostuvo que los documentos que halló la DIAN en la visita de

control efectuada no demuestran la existencia de un vínculo entre las sociedades por distintas razones, como son (i) que los gastos de gerencia compartidos, se explican por las buenas relaciones comerciales y el trato preferencial que se brindan entre sí; (ii) que desconoce el origen y la explicación de los documentos hallados en el escritorio del contador, en especial la relación de valores a cobrar en los que se encuentra la referencia a la «*confección de factura por debajo de US 25*»; y (iii) que el estado de cuentas de la sociedad panameña en el que se relacionan cuentas por cobrar a las personas que son accionistas de Giova Sport, obedece a una clasificación errónea de la cuenta.

Insistió en que el precio pagado por la mercancía importada no estaba afectado por el hecho de que el revisor fiscal de la demandante simultáneamente fuera el director de la sociedad panameña, y que cualquier consideración diferente desconocía la presunción de inocencia de la actora.

- 3- Falta de relación entre las facturas tenidas en cuenta por la demandada y las operaciones de compra de la mercancía importada

Censuró que, para desconocer el valor de las importaciones efectuadas desde abril de 2010, la demandada hubiera tenido en consideración ocho facturas expedidas por la sociedad panameña en diciembre de 2009 y marzo de 2010.

- 4- Los valores pactados entre las partes corresponden a los reales de la transacción

Afirmó que las facturas que aportó no fueron desvirtuadas por la DIAN y que soportaban los valores denunciados en las declaraciones de importación. Por tanto, señaló que podía emplearse como método de valoración en aduana el precio pagado en la transacción. Al efecto, invocó el Concepto 062 de 2000, de la División de Valoración de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, de conformidad con el cual, cuando existe alguna duda sobre la veracidad de la factura que soporta una declaración de importación, no se debe proceder a desconocer la factura sino acudir a otros medios de prueba, como los antecedentes

comerciales de la importación. Además, destacó que, a la luz del Concepto, uno de los documentos que convalidaba el precio pagado por la mercancía era la declaración de cambio, que desconoció la demandada.

5- Falta de motivación de la decisión del método de valoración empleado por la demandada

Explicó que, según el artículo 6.º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, 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 los costos de la mercancía; pero que la demandada se abstuvo de emplear dicho método de valoración argumentando que la sociedad panameña no tenía información sobre los costos porque no era la productora de la mercancía importada, a pesar de que dicha información le había sido aportada a la DIAN por la sociedad panameña.

Añadió que la demandada, a la hora de seleccionar el método de valoración, no justificó las razones para escoger el método del último recurso, por lo que consideró que la autoridad tributaria se extralimitó en el ejercicio de sus funciones.

Contestación de la demanda

El apoderado de la DIAN contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones de la parte demandante, en los siguientes términos (ff. 94 a 123):

Explicó que de acuerdo con el artículo 88 del Estatuto Aduanero (EA, Decreto 2685 de 1999), la base gravable del arancel es el valor en aduana de la mercancía importada y que, para determinar ese valor, el artículo 237 *ibidem* prevé una serie de métodos dentro de los que se encuentra el método del valor de la transacción. Precisó que ese fue el método empleado por la demandante en la declaración de importación, pero que no podía hacerlo en la medida en que ese método no es procedente cuando existe una vinculación entre el vendedor y el comprador.

Para sustentar la existencia de vinculación entre la parte actora y

su proveedora en el exterior, señaló que la autoridad aduanera recaudó material probatorio idóneo, del cual destacó los siguientes medios de prueba y conclusiones:

(i) El Certificado de la Cámara de Comercio de Panamá, descargado de la página web del Registro Público de Sociedades de Panamá, en el cual se daba cuenta de que, el 09 de abril de 2012, los accionistas de la sociedad panameña eran las mismas personas que lo eran en la empresa importadora, y que esa información no fue controvertida.

(ii) Los soportes contables hallados en la sede de la demandante, que dan a entender que entre las compañías en cuestión existe una relación que no se limita a nexos comerciales, a saber: el informe de auditoría interna realizado a la sociedad panameña por el contador de la demandante; el estado de cuenta de información de la compañía panameña, en el que se relacionan cuentas por cobrar a los accionistas de la sociedad colombiana; las notas débito expedidas por Comercializadora Vapor S. A. a nombre Giova Sport S. A., por concepto de gastos, que incluyen erogaciones por pagos del servicio de energía de un apartamento en Ciudad de Panamá; los recibos de caja expedidos por la sociedad extranjera que relacionan a su favor un giro de dinero realizado por la demandante; los estados de cuenta de Comercializadora Vapor S. A.; la relación de pagos y cheques remitidos a través de DHL; y el escrito del 30 de marzo de 2010 en el que la sociedad panameña le solicita a la colombiana uniformes para sus empleados; y

(iii) El sistema informático encontrado en las oficinas de la demandante, el cual estaba interconectado con el de su proveedora en Panamá. En él había archivos cuyo contenido revelaba la existencia de un acuerdo para expedir soportes falsos en relación con la exportación de Panamá a Colombia; también transcripciones de llamadas telefónicas que sostuvieron empleados de ambas compañías, en las cuales acordaron fijar precios falsos en las facturas de venta o volver facturar la mercancía nacionalizada.

Puntualizó que el anterior acervo probatorio llevó a descartar la aplicación del método de transacción para efectos de valorar la mercancía en aduanas, por lo que se procedió a determinar el

método aplicable de conformidad con los artículos 247 y 248 del EA. Así, la Administración valoró la mercancía importada con el método denominado deductivo flexible y no por el de valor reconstruido que solicitó la demandante en el procedimiento administrativo, porque este requería contar con la cooperación de la compañía productora de la mercancía, para que proporcionara la información relativa al producto.

Enfatizó que la aplicación del método deductivo flexible se funda en la imposibilidad de aplicar los demás métodos de valoración y tiene en cuenta, en los términos del artículo 41 de la Resolución 846 de 2004, el precio de venta de la mercancía en el territorio aduanero comunitario, las deducciones de las que trata la letra a) del ordinal 1.º del artículo 5.º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la descripción de los productos importados, los precios unitarios, el precio al por mayor, el precio de venta en el almacén, los valores unitarios de tributos aduaneros, aquellos gastos unitarios posteriores a la importación y la rentabilidad reportada por el importador en la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010.

Respecto de la competencia por el factor territorial con la que actuó la Administración que adelantó el procedimiento, expresó que el ordinal 7.º del artículo 1.º de la Resolución 07, del 4 de noviembre de 2008, le otorga competencia para proferir las correspondientes liquidaciones oficiales a la dirección seccional del domicilio fiscal del administrado. En consecuencia, al estar domiciliada la demandante en la ciudad de Medellín para la época en la que inició la investigación, le correspondía a la Administración de aduanas de esa jurisdicción seguir el procedimiento, competencia que no se vio afectada por el cambio de domicilio decidido por la demandante porque esa novedad ocurrió después de que se proferiera el requerimiento especial aduanero.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de oralidad, no accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 245 a 262 vto.), con fundamento en las consideraciones que se sintetizan:

Primeramente, advirtió que el cambio de domicilio fiscal llevado a cabo por la sociedad demandante no modificaba la competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín para proferir los actos demandados, toda vez que, esa noción procesal no depende de la voluntad de las partes, sino que se determina en función de disposiciones jurídicas previamente establecidas por el ordenamiento jurídico. Advirtió que, en cualquier caso, el artículo 1.º de la Resolución 07, del 4 de noviembre de 2001, fue modificado por la Resolución 4387 de 2011, en el sentido de que la competencia, en función del domicilio, no opera para los asuntos sancionatorios o de formulación de liquidaciones oficiales que deban adelantarse por control previo o simultáneo a las operaciones de comercio exterior, regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero. En esos eventos, la competencia será de la seccional del lugar donde fue presentada la declaración respectiva.

En segundo lugar, precisó que, para efectos aduaneros, de conformidad con el artículo 15 de la Decisión 571 de 2003, existe vinculación entre empresas si comparten personal que ocupe cargos de responsabilidad o de dirección en las compañías. Al respecto, destacó que la DIAN recaudó pruebas que constatan, entre otras, que los accionistas de la compañía panameña tienen la misma calidad en la sociedad importadora y que esos medios probatorios no fueron desvirtuados por parte de la demandante.

Señaló que esas fueron las circunstancias que llevaron a la autoridad aduanera a modificar el método de valoración de la mercancía, conforme a lo previsto el artículo 8.º del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Juzgó que no concurrieron los elementos fácticos y jurídicos requeridos para valorar la mercancía a través de los métodos del valor reconstruido y del último recurso, es decir, que la mercancía fue valorada de conformidad con las reglas propias del método deductivo flexible.

Anotó que de acuerdo con el artículo 18 de la Decisión 571 de 2003, la determinación del valor en aduanas de los bienes importados, así como en las investigaciones que adelanten las autoridades aduaneras pertenecientes a los países miembros de la

Comunidad Andina (CAN), la carga de probar la concurrencia de uno u otro método fue asignada al importador y comprador si resulta que entre ambos existe vinculación en los términos descritos.

Insistió en que la demandante no logró desvirtuar las razones que llevaron a la DIAN a aplicar el método elegido para efectos de valorar a la mercancía importada de Panamá, razón por la cual no accedió a las pretensiones de la demanda. Finalmente, condenó en costas a la parte vencida por valor de \$1.000.000.

Recurso de apelación

La demandante recurrió en apelación la sentencia del tribunal (ff. 265 a 271), con las siguientes alegaciones:

Afirmó que no estaba domiciliada en Medellín para la época en que la demandada inició la investigación, sino en la ciudad de Cali, como lo acreditaba el certificado de Cámara de Comercio. A su parecer, por esa razón la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín carecía de competencia, incluso bajo las nuevas disposiciones de la Resolución 4387 de 2011, en la medida en que la regla allí contenida solo procede cuando se trata de liquidaciones expedidas en el marco de controles previos o simultáneos.

Por otra parte, adujo que el *a quo* desconoció el escrito remitido por parte de la compañía panameña a través de la coordinación RILO de la DIAN, en el cual especificó que sus accionistas actuales son personas naturales diferentes a aquellas que fueron designadas como tal dentro de la sociedad demandante.

Finalmente, señaló que la DIAN identificó al productor de las mercancías importadas, lo que le permitía requerir la información para dar aplicación al método del valor reconstruido, pero omitió hacerlo.

Solicitó que, de oficio, se requiriera al productor de la mercancía para efectos de *«preguntarle si está dispuesto a proporcionar a las autoridades aduaneras del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación*

ulterior que pueda ser necesaria, según lo expuesto en la nota interpretativa del artículo 6 del acuerdo sobre valoración de la OMC».

Alegatos de Conclusión

La actora reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación (ff. 307 a 311).

Por su parte, la demandada reiteró los argumentos expuestos en el marco de la contestación de la demanda (ff. 312 a 315 vto.), e insistió en que la Dirección Seccional de Medellín era la dependencia competente para expedir los actos administrativos correspondientes, a la luz del artículo 1º. de la Resolución 4387 de 2011.

Concepto del Ministerio Público.

El Ministerio Público solicitó confirmar la providencia de primera instancia (ff. 316 a 319 vto.), para lo cual:

Señaló que el recurrente deshonró la lealtad procesal, porque adujo a su favor un nuevo traslado del domicilio social del que no se tenía conocimiento. Al respecto, puso de presente que mientras en la demanda se había indicado que la sociedad había cambiado su domicilio de Medellín a Bogotá, se señaló en el recurso de apelación que el domicilio social se había establecido en Cali.

Manifestó en segundo lugar que el acervo probatorio recaudado por la DIAN demostraba que existía una vinculación entre la demandante y su proveedora panameña, por lo cual era desacertado emplear el método del valor de la transacción para valorar la mercancía importada.

Por último, advirtió que la solicitud probatoria hecha por la actora en el recurso de apelación, en el sentido de requerir información al productor de la mercancía, contrariaba el artículo 212 del CPACA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la demandante formuló respecto de la sentencia del 22 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por medio de la cual el *a quo* negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debate en el plenario: (i) si la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín de la DIAN tenía competencia territorial para expedir los actos demandados; (ii) si la demandada incurrió en falsa motivación al afirmar que existía vinculación entre la actora y su proveedora en el exterior; y (iii) si en los actos demandados se violó la ley al aplicar el método deductivo flexible para determinar el valor de la mercancía en aduana.

2- Con todo, antes de resolver la *litis* así planteada, resulta necesario que la Sala se pronuncie respecto de algunas solicitudes de la parte efectuadas por la parte demandante en el trámite de la segunda instancia.

2.1- En primer lugar, respecto de la solicitud que formuló en el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia para que se practicara una prueba consistente en requerir al productor de la mercancía para que aportara la información requerida para emplear el método reconstruido de valoración en aduana, estima la Sala que, tal y como lo advirtió el Ministerio Público, se trata de una petición improcedente porque contraría el artículo 212 del CPACA.

Dicha norma es estricta al señalar que *«para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados»*, tras lo cual especifica que, en el trámite de la segunda instancia, *«cuando se trate de apelación de sentencia»*, las partes podrán pedir pruebas en el término de ejecutoria del auto que admite el recurso, las cuales *«se decretarán únicamente»* en los casos en que se evidencien las situaciones que están señaladas en los ordinales uno a cinco del mismo artículo (*i.e.* que sean pruebas solicitadas de común acuerdo por las partes; que habiendo sido decretadas en la primera instancia no se hayan podido practicar sin

culpa de la parte que las solicitó; que verse sobre hechos posteriores a la oportunidad probatoria de la primera instancia; que no se hayan podido solicitar en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito; o que busquen desvirtuar algunas pruebas decretadas en segunda instancia).

Así, en la medida en que la recurrente no solicitó la prueba dentro de la oportunidad correspondiente, y tampoco alegó ni acreditó que se estuviera frente a alguno de los presupuestos habilitantes de la solicitud de pruebas en el trámite de la segunda instancia, carece de fundamento legal la solicitud de prueba formulada por la apelante.

Es del caso aclarar que tampoco sería procedente que se decretara la practica de una prueba de oficio a partir de la insinuación hecha en tal sentido por la apelante, toda vez que la actividad oficiosa regulada en el artículo 213 del CPACA debe ejercerse cuando el juzgador valore la necesidad de decretar pruebas para esclarecer la verdad del caso y no opera a solicitud o insinuación de parte, a manera de mecanismo útil para frustrar la estricta regulación de las oportunidades probatorias consagradas en el artículo 212 *ejusdem*.

2.2- Por otra parte, el escrito radicado por la recurrente el 05 de junio de 2018 con el ánimo de ampliar lo dicho en el escrito de alegaciones finales, no será objeto de análisis por la Sala, en la medida en que fue presentado cuando ya había vencido el término del traslado para alegar de conclusión, oportunidad procesal que culminó el 14 de julio de 2017.

3- Ahora bien, en relación con los cargos de la demanda, reiterados en el recurso de apelación contra la sentencia de primer grado, esta Sección ya fijó su posición en sentencias precedentes en las que se pronunció sobre el debate jurídico planteado entre las mismas partes y por los mismos fundamentos de hecho y de derecho que convocan el presente proceso. Por tanto, en esta ocasión se procederá a reiterar, en lo pertinente, las consideraciones hechas en las sentencias del 04 y 18 de octubre de 2018 (exps. 21660 y 21607, respectivamente, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 15 de noviembre, y del 05 y 12 de diciembre, de 2018 (exps. 22052, 22218, 21661, 21653 y 22784,

CP: Milton Chaves García).

4- Acerca de la competencia territorial asignada a las direcciones seccionales de la DIAN, para esta Judicatura es claro que la DIAN es competente para adelantar las investigaciones necesarias para el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, a través del control previo, simultáneo o posterior (tal y como para la época de los hechos aquí enjuiciados lo disponía el artículo 469 del Decreto 2685 de 1999), para lo cual el ordinal 5.º del artículo 6.º del Decreto 4048 de 2008 prescribió que esa Unidad Administrativa Especial distribuiría las funciones y competencias que le asigne la ley entre sus diferentes dependencias, a menos de que estuvieren expresamente asignadas a alguna de ellas.

Bajo este orden de ideas, la Resolución de la Dirección General de la DIAN nro. 07, del 04 de noviembre de 2008, dispuso en el ordinal 7.º del artículo 1.º que las direcciones seccionales de aduanas y las direcciones seccionales de impuestos y aduanas con competencia en el lugar del domicilio del usuario aduanero, serán las competentes para expedir las liquidaciones oficiales e imponer sanciones por la comisión de infracciones aduaneras.

En el caso de la dependencia que profirió los actos demandados, *i.e.* la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, tiene asignada su competencia territorial en el ordinal 6.º del artículo 4.º *ibidem* que señala que le corresponde adelantar procedimientos en los departamentos de Antioquia (con excepción de los municipios asignados a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Urabá); mientras que la competencia territorial sobre el Distrito Capital de Bogotá le corresponde a la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, según el ordinal 3.º de la norma en cita.

Con arraigo en esos datos jurídicos, la Sala concluye que la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín era la competente para adelantar el proceso de fiscalización, en la medida en que se constató que en el momento en el que inició la actuación administrativa mediante la notificación del Requerimiento Especial nro. 1-90-238-419-0435-01, del 30 de abril de 2012, el domicilio que la demandante tenía registrado en el RUT estaba localizado en esa ciudad.

El posterior cambio de la dirección para notificaciones informado por la demandante en oficio radicado el 10 de julio de 2012 no acarrea *per se* la alteración de la competencia de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, pues, como lo ha señalado esta Sección en ocasiones anteriores, esa actuación voluntaria del administrado no tiene la vocación de alterar o trasladar la competencia territorial a otra dirección seccional de la DIAN, sino que se encamina a que los actos administrativos que se produzcan en el marco del procedimiento iniciado cuenten con la adecuada publicidad a través del mecanismo de notificaciones (sentencia del 03 de noviembre de 2000, exp. 20661, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié).

Por tanto, se reitera aquí la tesis desarrollada en la sentencia proferida por esta misma Sala el 12 de diciembre de 2018 (exp. 21661, CP: Milton Chaves García), en el sentido de que la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín no perdió competencia territorial para proferir los actos demandados como consecuencia del cambio de domicilio informado por la sociedad demandante, porque los investigados carecen de potestades para alterar unilateralmente la dependencia a la que le corresponde tramitar la actuación administrativa.

Ahora bien, considerando que en el recurso de apelación de la sentencia de primer grado la demandante insistió en la falta de competencia territorial de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín para proferir la liquidación acusada, pero planteando en esa ocasión un alegato novedoso de acuerdo con el cual ese vicio obedecía al hecho de que para la época en que inició la investigación de la autoridad la demandante tenía fijado su domicilio social en la ciudad de Cali, por lo cual era la Dirección Seccional de esa jurisdicción y no la de Medellín la que contaba tenía la competencia para llevar a cabo las actuaciones y proferir los actos administrativos que aquí se controlan, debe la Sala efectuar algunas precisiones adicionales.

En primer lugar, en la medida en que ese argumento no fue planteado en el escrito de demanda, sino que fue adicionado en el recurso de apelación, es cierto lo advertido por el Ministerio Público

en su intervención, en el sentido de que no puede ser atendida esa acusación porque fue hecha en una alegación posterior, por fuera de la oportunidad procesal en que tendría que haber sido formulada y que varía el fundamento fáctico de los cargos de la demanda.

Al respecto, esta corporación ha establecido que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que gobiernan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 2009-00112-01 CP: Alberto Yepes Barreiro). Junto a lo anterior, la Sala reitera la aclaración ya efectuada en la sentencia del 18 de octubre de 2018 (exp. 21660, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) en el sentido de que en materia aduanera y tributaria el domicilio fiscal no se determina a través de un dato estatutario de las personas jurídicas, como es el del domicilio que se inscribe en el registro mercantil.

5. Con relación al cargo de nulidad que plantea la falsa motivación de los actos censurados, las partes debaten si en el caso existe algún vínculo de la actora con su proveedora en el exterior, que incidiera en el valor declarado de las mercancías importadas.

5.1- Sobre el particular, la Decisión 571 de la CAN, vigente desde el 01 de enero de 2004, establece que los países miembros realizarán la valoración en aduana conforme a los artículos 1.º a 7.º del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (también denominado Acuerdo sobre Valoración de la OMC), que fue suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno por la Ley 170 de 1994.

Los artículos 14 y 15 de la decisión citada prevén que, conforme al 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 declarados en aduana sean veraces. Igualmente, cuando se presenten dudas que ameriten corroborar el valor en aduana de la mercancía importada, la Administración podrá requerir al importador para que suministre

la información que justifique dicho valor, en cuyo caso, este tendrá la carga de la prueba frente a lo declarado. Así, habrá lugar a desconocer la utilización del valor declarado cuando quiera que el importador incumpla los requerimientos de la autoridad aduanera o cuando las pruebas aportadas no sean suficientes para acreditar su exactitud.

Aunque por principio el valor en aduana se determina empleando el método del valor de la transacción, en todo caso se requiere (i) que no existan restricciones al comprador para la utilización de las mercancías; (ii) que la importación no dependa de una condición cuyo valor no pueda determinarse en relación con las mercancías; (iii) que no se revierta al comprador parte del producto de la venta; y (iv) que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, no afecte los precios del mercado.

Sobre esta última cuestión, el ordinal 4.º del artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC prescribe que se deducirá la existencia de vinculación entre las empresas cuando: una persona ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra; están legalmente reconocidas como asociadas en negocios; están en relación de empleador y empleado; 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; una empresa controla, directa o indirectamente, a la otra; ambas personas están controladas, directa o indirectamente por un tercero; juntas controlan, directa o indirectamente, a un tercero; o las personas son de la misma familia. Pero el ordinal 2.º del artículo 1.º 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 método de valor de transacción, dado que el importador podrá demostrar que el precio utilizado en las operaciones comerciales con su vinculada se aproxima (i) al 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 similares o (iii) al valor en aduana determinado con el método de valor reconstruido.

En consecuencia, es claro que se excluye la aplicación del método

de valor de transacción cuando existe vinculación económica entre las partes de la operación; sin perjuicio de la aplicación del referido método de valoración cuando se pruebe que la vinculación existente no afectó la realidad de los precios pagados o por pagar.

5.2- De cara a la aplicación de esa normativa, la apelante afirmó que los actos administrativos demandados incurrieron en falsa motivación al afirmar que entre las partes contratantes existía una vinculación que impedía valorar la mercancía con el método de transacción. A su entender, las pruebas que obran en el expediente administrativo no demuestran la existencia del vínculo con la sociedad panameña, porque la DIAN no tuvo en cuenta que Comercializadora Vapor S. A. certificó que sus accionistas son personas distintas a quienes son accionistas de Giova Sport S. A.; y porque la autoridad aduanera realizó una valoración probatoria equivocada de los indicios que le llevaron a concluir que existe un vínculo formal que alteró los precios del mercado, porque, presuntamente, la empresa panameña da un trato preferencial a los accionistas de la colombiana, sin tener en cuenta de que dicho trato tiene fundamento en buenas relaciones comerciales entre las sociedades que inclusive ha generado lazos de amistad.

5.3- Para resolver la cuestión, se tienen en consideración las siguientes pruebas que obran en el expediente:

(i) 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> (ff. 3666 a 3668 T. 22 y 7043 y 7044 T. 39 caa).

(ii) Certificado expedido el 2 de marzo de 2012 por la asistente administrativa de la Sociedad Comercializadora Vapor S. A., Nedelka Irasema Barahona, en el cual certifica que los accionistas de la sociedad a esa fecha eran; Julio Amador García Rincón, Robert Henry Jaramillo, Luz Mery González Álvarez y Edwin Alfonso Cárdenas García (ff. 5434 a 5440 T. 30 caa).

(iii) Certificado de existencia y representación legal de Giova Sport S. A. expedido por la Cámara de Comercio de Medellín (ff. 19 a 21 vto.).

5.4- De acuerdo con lo anterior, se observa que el certificado de existencia y representación legal de Giova Sport S. A. no identifica quienes son socios o accionistas de la entidad, no obstante lo cual las demás pruebas halladas por la DIAN y que obran en el expediente, le permiten a la Sala llegar a la convicción de que, en efecto, existe un vínculo entre las dos sociedades, al presentarse una interrelación entre los accionistas de la Comercializadora Vapor S. A. y los directivos de Giova Sport S. A., que se acompasa con la noción de vinculación de que trata el artículo 15 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Señaladamente, se encuentra probado en el plenario que: (i) Edison Alberto Carvajal Echeverri es representante legal principal de Giova 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.

Si bien la actora señaló que no debió dársele valor probatorio al certificado de cámara de comercio de Panamá consultado por la DIAN el 09 de abril de 2012, pues únicamente acreditaba quiénes eran los accionistas de Comercializadora Vapor S. A. para la época de su constitución y no en la correspondiente a las declaraciones de importación cuestionadas; por otra parte planteó que debía prevalecer el certificado expedido por el representante legal de Comercializadora Vapor S. A. el 17 de septiembre de 2012.

Al respecto, la Sala advierte que el certificado del representante legal de la sociedad panameña solo prueba quiénes eran los accionistas de esta para el momento de su expedición, esto es, el 17 de septiembre del 2012, momento que es posterior a la presentación de las declaraciones de importación objeto de los actos enjuiciados.

Además, el certificado de la cámara de comercio de Panamá, consultado por la DIAN el 09 de abril de 2012, demuestra que desde la constitución de la sociedad hasta la fecha de la consulta, los suscriptores o accionistas de Comercializadora Vapor S. A.

segúan siendo Edison Alberto Carvajal Echeverri, Nora Echeverri de Carvajal, Gustavo Adolfo Carvajal Echeverri y Nora Edilma Carvajal Echeverri; y cabe registrar que la actora no lo tachó de falso.

Por otra parte, la demandante justifica haber incurrido en una serie de erogaciones a favor de su proveedora panameña, por las buenas relaciones comerciales entre ambas entidades. Para la Sala, esa afirmación no resulta razonable ni tiene sustento, en atención a la totalidad de las pruebas examinadas por la autoridad aduanera.

Al respecto cabe destacar que, en la diligencia de visita en las instalaciones de Giova Sport S. A., se halló 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 4pm, 13 de enero/2010*» (paréntesis fuera del texto) (f. 110). A partir de este documento se evidenció un vínculo entre ambas sociedades, en tanto que correspondía a información relevante y privada de una sociedad extranjera, presuntamente independiente y autónoma, pero que surgió como un hallazgo en las instalaciones de la importadora.

Nótese adicionalmente que 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 Giova Sport S. A.

También resulta ser una prueba relevante la solicitud presentada por los empleados de Comercializadora Vapor S. A. dirigida al auditor de Giova Sport S. A., para entregar uniformes a todo el personal de la empresa panameña (f. 198 caa). Dicha información revela que no solamente existía un vínculo comercial entre las sociedades, sino que, al parecer, existe relación de tipo laboral y, por ende, administrativo que denota el vínculo existente.

En la misma línea, evidencia la vinculación entre las empresas el informe de auditoría de la Comercializadora Vapor S. A., hallado en las instalaciones de Giova Sport S. A., elaborado por el Ómar Molina Betancur, que revela información sobre el giro ordinario de

los negocios de la compañía extranjera.

Sobre este particular, la actora señaló que el señor Omar Molina Betancur también ha prestado sus servicios profesionales a la empresa colombiana, de modo que no se trata de un indicio del vínculo entre ambas sociedades, 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 (f. 7 vto.). Sin embargo, no se aportó prueba de que el señor Omar Molina Betancur tuviera algún tipo de contrato de trabajo con Giova Sport S. A. Aunado a ello, la prestación de los servicios como auditor para ambas sociedades, no explica las razones por las cuales dichos documentos reposaban en las instalaciones de la actora.

Sobre la falsa motivación en la aplicación del método de transacción, la apelante mencionó que el valor pagado o por pagar no podía ser desconocido con base en las ocho facturas de gastos conexos (ff. 358 a 362, 368, 369 y 404 T2 y T3 caa), toda vez que, no fueron reconocidas por la actora, por lo que Comercializadora Vapor S. A. aceptó no cobrarlas y retirarlas de su cartera (f. 10 vto.).

Si bien dichas facturas son anteriores a la presentación de las declaraciones objeto de fiscalización (8 y 9 de febrero de 2011), considera la Sala que la prueba no fue indebidamente valorada, puesto que las facturas demostraron 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 valor de transacción.

En todo caso, se precisa que los documentos antes mencionados no fueron las únicas pruebas analizadas por la DIAN para desechar el método de valoración de transacción; también generó duda a la Administración el que se haya demostrado que Comercializadora Vapor S. A. recibió de parte de la actora divisas por medios distintos al mercado cambiario, para el pago de operaciones comerciales, situación probada por la relación de pagos vía DHL (ff. 35, 295 a 297 y 299 a 302 caa). Este hecho fue reiterado por la autoridad aduanera en la Resolución 3070 del 14 de noviembre de

2012.

En conclusión, esta la Sala encuentra que la autoridad de aduanas valoró correctamente las pruebas recaudadas, pues según las reglas de la sana crítica existen suficientes datos indicativos de que existía una vinculación entre ambas sociedades, que lleva a desconocer el valor declarado en aduana por la mercancía importada. No prospera el cargo de falsa motivación.

6- El artículo 3.º de la Decisión 571 de la CAN establece los métodos de determinación de 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 recurso.

Por su parte, el artículo 6.º del Acuerdo, relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala que el método de valor deductivo debe contener los siguientes elementos: (i) el costo o valor de los materiales, la fabricación y cualquier otra operación necesaria para producir la mercancía; (ii) 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 (iii) 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 seguro.

A su vez, el numeral 2.º del artículo 6.º 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.

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 investigación.

La apelante sostuvo que, hubo violación a la ley para aplicar el método del último recurso, porque en el evento de no ser aplicable el método de valor de transacción, procedía el método de valor reconstruido. Ello, en la medida en que la DIAN pudo solicitar, de oficio, que se consultara al productor de la mercancía para que informara sobre los costos de producción (f. 269 a 271).

Desde luego el artículo 6.º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC permite que la autoridad aduanera de un país solicite a una autoridad extranjera la verificación de la información voluntariamente entregada por el productor. Empero, esta es una facultad oficiosa y no un deber de la Administración, ya que la prenotada norma prohíbe solicitar al productor que entregue la información relacionada con su proceso de fabricación.

Al hilo de lo anterior, es menester reiterar que según el artículo 18 de la Decisión 571 de la CAN, la carga de probar el valor en aduana es del importador, así que no es dable trasladar esta carga a la autoridad aduanera como lo sugiere la parte actora.

Por consiguiente, la DIAN no estaba en la obligación de practicar la prueba solicitada en sede judicial por Giova Sport S. A., sino que debía la sociedad aportar o solicitar la práctica de las pruebas que considerara necesarias para demostrar que el valor declarado era el real.

Por tanto, la Sala encuentra que la DIAN no incurrió en violación de la ley al indicar en los actos administrativos acusados que no era posible acudir a este método por no tener la información necesaria y por la imposibilidad de que la autoridad aduanera la obtuviera.

7. Dado que el método de valor reconstruido no era procedente, la Decisión 571 de la Comunidad Andina, en concordancia con el artículo 7.º 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 disponibles en el país de importación.

El numeral 2.º del mencionado artículo 7.º dispone que el valor en aduana determinado por este método no podrá basarse en ninguno de los siguientes elementos: (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 la importación; (vi) valores en aduanas mínimos, ni (vii) valores arbitrarios o artificiosos.

Por ello, resulta razonable que en el *sub judice* la DIAN acudiera a este método y tomara como base los datos que fueron probados durante el procedimiento administrativo, tales como: (i) el valor de las mercancías importadas; (ii) la descripción del producto; (iii) el precio unitario; (iv) los valores unitarios de tributos aduaneros; (v) gastos unitarios posteriores a la importación; (vi) precio de venta al por mayor, y (vii) precio de venta en almacén (ff. 114 a 116).

Ahora, debido a 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*» (f. 117).

Por lo expuesto, considera la Sala que, no hubo violación de la ley en la escogencia del método del último recurso, en la medida en que es el método aplicable cuando todos los demás no son procedentes y ello incluye la improcedencia de los métodos de valor de transacción y de valor reconstruido.

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

8. En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece que la liquidación y ejecución de su eventual condena se regirá por lo dispuesto en el CGP.

Por su parte, el numeral 8.º del artículo 365 del CGP dispone que

sólo habrá lugar a condena en costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en esta instancia, por lo cual no se condenará en costas.

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

FALLA

- 1- **Rechazar** la solicitud de pruebas en segunda instancia, presentada por la parte actora en escrito de apelación.
- 2- **Confirmar** la sentencia del 22 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de oralidad.
- 3- No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ