



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 13001-23-33-000-2014-00315-01 (25663)
Demandante: AD Electronics SAS
Demandada: DIAN

Temas: Métodos de valoración aduanera. Valor de transacción. Método del último recurso.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 05 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que decidió (índice 2):

Primero: declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 001-048-241-639-0822, de fecha 30 de mayo de 2013, y la Resolución nro. 001881, de fecha 13 de diciembre de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración, ambas expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN—, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

Tercero: en consecuencia, se ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN— que, en caso que se hubiere pagado suma alguna, se devuelva el monto cancelado por haberse hecho efectiva la Póliza nro. 23 LD 001221, expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S. A. Confianza, debidamente actualizado.

Cuarto: condenar en costas a la parte demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. (...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante liquidación oficial de corrección, la demandada modificó el valor Fob y el valor en aduanas declarado por las importaciones realizadas por la actora entre el 03 de diciembre de 2011 y el 03 de enero de 2012, a efectos de determinar mayores tributos aduaneros y sobre ello imponer multa equivalente al 50 %. Esa decisión fue confirmada mediante el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración (índice 2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Primera. Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 001-048-241-639-0822, de fecha 30 de mayo de 2013, y Resolución nro. 001881, de fecha 13 de diciembre de 2013; actos proferidos por los servidores públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) en contra de la sociedad Ad Electronics SAS.

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

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

Cuarta. Teniendo en cuenta la actitud asumida por la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena con la expedición irregular de la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 001-048-241-639-0822, de fecha 30 de mayo de 2013, y Resolución nro. 001881, de fecha 13 de diciembre de 2013, que acá se demandan, se condene en costas de conformidad con el Código Contencioso Administrativo que serán debidamente probados a través de las diferentes instancias procesales.

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

Sexta. Sobre la liquidación de las condenas se actualicen de conformidad con el CCA y el Código General del Proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 6.º, 29, 83, 95.9 y 209 de la Constitución; 1.º a 8.º, 11 y 15 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo de Arancel General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; 9.º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena de 1995; artículos 2.º, a 4.º, 6.º, 13, 16, 17 y 18 del Capítulo II de la Decisión CAN 571 de 2003; 1.º, 3.º, 9.º, 42, 43 y 137 del CPACA; 169 a 171 y 226 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 4.º de la Ley 1609 de 2013; 1.º, 2.º, 128.5, 237, 247, 248, 254, 256, 258, 259, 510, 511, 513 y 514 del Decreto 2685 de 1999, EA, (Estatuto Aduanero); 170, 171, 173, 174, 176, 181 a 183, 188 a 193, 220, y 222 a 224 de la Resolución nro. 4240 de 2000; y 2.º, 45, 51 y 53 de la Resolución Reglamento Comunitario CAN nro. 846 de 2004. El concepto de violación planteado se sintetiza así (índice 2):

A partir del cargo de nulidad por violación del principio de legalidad y del debido proceso, reprochó que la aduana en el acto preparatorio propusiera expedir una liquidación oficial de corrección, pero que el acto definitivo haya sido en realidad una liquidación oficial de revisión de valor, dado que ello implicaba que no hubo correspondencia entre la infracción y la multa propuesta y aquellas finalmente establecidas en el acto administrativo de liquidación. En ese sentido, consideró que tal divergencia debió significar un nuevo requerimiento especial que para, ser consecuente con la expedición de liquidación oficial de revisión de valor, propusiera modificaciones a las declaraciones de importación en lo atinente al método de valoración aduanera empleado por el importador y el que consideraba la Administración. Asimismo, adujo que la autoridad modificó cuatro declaraciones de importación, pero solo respecto de una de ellas fue que le requirió explicaciones y pruebas acerca de la veracidad y exactitud de lo declarado, así que al pretermitir la misma oportunidad frente a las restantes declaraciones de importación modificadas se violó el

debido proceso, junto con el artículo 17 de la Decisión Can 571 de 2003, en concordancia con el artículo 9.º de la Decisión Can 378 de 1995.

Aseguró que la Administración quebrantó el Acuerdo de Valoración Aduanera y el debido proceso frente a la inexistencia de un estudio de valor que justificara la modificación de sus declaraciones de importación. A este respecto, precisó que desde la inspección física en el control simultáneo la aduana no incorporó en el acta el documento en el que se consultaron los precios de referencia de la mercancía importada, de acuerdo con los indicadores del Sistema de Administración de Riesgos. Por otra parte, aseveró que la consulta de esos precios de referencia no equivalía al estudio de valor que, de acuerdo con el artículo 254 del EA, debe efectuar la demandada para establecer si el valor en aduanas declarado fue inferior al del mercado, según comprobación que se hiciera de las declaraciones de terceros importadores que en un tiempo aproximado (180 días) hubieren importado mercancía idéntica o similar.

Además, precisó que la autoridad finalmente desestimó el método de valoración de transacción que empleó en sus declaraciones de importación, a pesar de que el precio indicado en la Factura nro. 1433, del 22 de octubre de 2011, fue realmente el pagado o por pagar, ajustado de conformidad con el artículo 8.º del Acuerdo de Valoración Aduanera, sin que concurrieran causales para excluir la aplicación de ese método (letras a, b y c del artículo 1.º *ibidem*). Argumentó que la demandada, al descartar el método de transacción, no excluyó cada uno de los subsiguientes métodos de valoración aduanera en su orden de aplicación y terminó por emplear el método de valoración del último recurso; sobre lo cual, estuvo inconforme con que el criterio razonable escogido para aplicar dicho método fue el comparar los precios declarados con el de la base de datos de precios de referencia de mercancía de DVDs sin grabador, cuando debió tenerse en cuenta la tecnología incorporada en dichos equipos, como lo era la velocidad de reproducción, la resolución de la pantalla, puertos Usb, nivel comercial del importador, precios unitarios de la mayor cantidad de mercancías importadas que sean idénticas o similares en una fecha aproximada a las importaciones que son objeto de los actos demandados; en torno a esto último, aseguró que la aduana no consultó información de precios de referencia de mercancía importada en un tiempo no superior a 180 días como lo establecen los artículos 7.º del Acuerdo de Valoración Aduanera; 53 de la Resolución Can 846 de 2004; y 193 de la Resolución 4240 de 2000, pues, mientras que su mercancía fue importada el 03 de diciembre de 2011 y el 03 de enero de 2012, los precios consultados por la aduana fueron del año 2010.

Contestación de la demanda

Se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Consideró que el error mecanográfico en la parte resolutive de la liquidación oficial acusada en la que se indicó que se trataba de un acto de corrección, en lugar de revisión de valor, no tiene la entidad suficiente para causar la nulidad de las resoluciones demandadas por la presunta violación de los principios de legalidad y debido proceso, dado que, pese a ese error de transcripción, el acto preparatorio sí estuvo dirigido a emitir una liquidación oficial de revisión, además de que ese yerro no afectó las oportunidades legales para ejercitar el derecho de contradicción y defensa del usuario aduanero, como tampoco significó la pretermisión del acto preparatorio como lo señaló la actora, puesto que hay consonancia entre el requerimiento especial y el acto definitivo a la luz de lo antedicho. Lo propio consideró frente al error de identificar tres declaraciones de importación sujetas a modificación, a pesar de que el acto termina modificando cuatro declaraciones de importación, pues estas cuatro declaraciones desde el acto preparatorio fueron el objeto del procedimiento de revisión. Por otra parte, expuso que la Factura nro. 1433, del 02 de marzo de 2011, y el documento de transporte ampararon

la mercancía de la actora discriminada en tres declaraciones de importación; si bien, una de ellas se sometió en control simultáneo a controversia de valor por presuntamente incluir un valor Fob por debajo de los precios de referencia, lo cierto es que en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización, la aduana concentró a las declaraciones de importación objeto de control que se soportaban en el mismo precio de venta para la formulación del procedimiento de revisión de valor, así que no debía exigirse documentación por cada declaración, sino que bastaba con el acopio de pruebas respecto de una de ellas.

Por último, expuso que la normativa aduanera no exige que el inspector aduanero en el control previo y simultáneo deba incorporar la consulta de la base de datos del Sistema de Administración de Riesgos para sustentar el hecho indicado de que el precio declarado sea inferior al precio de referencia. Adicionalmente, aseguró que el estudio de valor se efectuó en el marco de toda la legislación aduanera, incluida las instrucciones de la Orden Administrativa nro. 005, del 29 de diciembre de 2004, relacionada con el ejercicio del control previo del inspector aduanero antes del levante de la mercancía; tras ello, el área de fiscalización recaudó los medios de pruebas que le permitieron corroborar que la actora tenía un presunto acuerdo comercial con una compañía americana (exportadora), quien sin ser fabricante ni dueña de la marca de electrodomésticos vendidos identificó a la demandante como su distribuidora exclusiva para la comercialización de la mercancía vendida, además de que otorgaba descuentos por número de ventas, pese a lo cual, no se discriminó el monto del descuento conferido en la factura, tal como preceptúa el artículo 250 del EA; tampoco se aportó el contrato o el acuerdo comercial, pues se adujo suscribir de forma verbal, así que la aduana no tuvo certeza sobre las condiciones pactadas para obtener el aludido descuento, su monto y, puesto que la exportadora sostuvo que la compañía demandante era la distribuidora exclusiva de la marca de electrodomésticos, ello desdibujaba que ese descuento se otorgara a cualquier otro importador en condiciones de libre competencia, ante lo cual la actora estaba en la carga probatoria de acreditar ese supuesto jurídico que habilitaba el empleo del método de valoración de transacción.

Concluyó que la actora no acreditó que el precio Fob declarado correspondiera al precio realmente pagado o por pagar. Por ello estimó la improcedencia del método de valoración de transacción y, al verificar en orden de aplicación los restantes métodos de valoración, tuvo que fijar el valor en aduana con el método del último recurso, además de tomar como valor Fob el precio de referencia constatado desde la inspección aduanera en la controversia de valor y de pedir certificación a la compañía de transporte para comprobar los gastos y fletes marítimos, a partir de lo cual tuvo también que modificar el monto de los gastos declarados por la importadora.

Sentencia apelada

Accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandada (índice 2), en consideración a que la liquidación oficial de revisión de valor emitida contravino el Acuerdo de Valoración Aduanera suscrito por Colombia ante la OMC, junto con las normas internas que en cumplimiento de ese acuerdo desarrollan la regulación atinente a la controversia de valor y los métodos de valoración aduanera. Puntualmente, estimó que la autoridad omitió realizar el estudio de valor que servía para desvirtuar el precio tomado por el importador de su factura comercial que fue insumo a la hora de emplear el método de valoración y de establecer la base imponible de los tributos aduaneros. Adicionalmente, concluyó que los actos también incurrieron en falencias al desestimar el método de valoración de transacción que utilizó la importadora, dada la insuficiencia en la justificación del descarte de los demás métodos de valoración en orden de su aplicación, según lo establecido en el acuerdo comercial sobre la materia.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión (índice 2). Con ese propósito, adujo que la decisión del tribunal violaba el precedente horizontal, toda vez que en la sentencia emitida por la misma corporación el 18 de julio de 2018 (exp. 2015-00117), entre las mismas partes y por similares supuestos fácticos y jurídicos, pero respecto de otras declaraciones de importación, dio la razón a la demandada. Insistió en que la aplicación del método de valoración del último recurso estuvo fundamentada en que, si bien la Administración le solicitó toda la información necesaria para intentar aplicar cada uno de los métodos de valoración subsiguientes al de valor de transacción, los medios de prueba y la información respecto de otros importadores que allegó la demandante no permitían la aplicación de los métodos 2 a 5, debido a que no contenían los insumos exigidos por el acuerdo de valoración para su aplicación, siendo que a la actora le correspondía la carga de la prueba. Precisó que la actora solicitó efectuar requerimientos a distintos almacenes de cadena, donde se comercializan productos idénticos y similares a los importados, a efectos de aplicar los métodos de valor de transacción de mercancía idéntica y similar, pero esgrimió que esa información no iba a aportar algo distinto a la investigación efectuada, pues la demandante era la única distribuidora autorizada de la mercancía en el país, de ahí que los terceros no pudieran importar los mismos bienes. Finalmente, solicitó que se revocara la condena en costas, debido a que no estaba acreditada su causación dentro del expediente y, en su lugar, se reconozcan a su favor.

Alegatos de conclusión

La demandante solicitó que se confirmara la tesis del *a quo* y agregó que también existía nulidad debido a que no existió un criterio razonable en la aplicación del método del último recurso (índice 18). Su contraparte reiteró los argumentos de la apelación (índice 19). El ministerio público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que anuló los actos demandados y la condenó en costas. Concretamente, se debe juzgar si procedía la aplicación del método del último recurso adoptado por la autoridad aduanera en los actos demandados. Finalmente, se decidirá sobre la procedencia de la condena en costas.

2- A ese respecto que es objeto de censura por la recurrente, la demandante señala que la autoridad aduanera, al descartar el método de transacción, no excluyó cada uno de los subsiguientes métodos de valoración aduanera en su orden de aplicación y terminó por emplear el método de valoración del último recurso. Su contraparte asegura que previo a aplicar el método del último recurso, desestimó la aplicación de los métodos que le anteceden, en la medida en que la usuaria aduanera no allegó la información necesaria que se le requirió para aplicarlos, de ahí que no tuviera a disposición los insumos exigidos por el EA para aplicarlos y por ello optó por el último método de valoración.

El tribunal consideró que le asistía razón a la demandante, pues, una vez excluido el método de valor de transacción, a la autoridad le correspondía valorar la mercancía acogiendo alguno de los subsiguientes métodos, descartando uno a uno en orden de aplicación subsidiario, sin perjuicio de tener que emplear el método del último recurso, que como su

nombre lo indica, es con el cual se valora la mercancía cuando hay información insuficiente para emplear los métodos del 1 al 5. Así, consideró el tribunal que la autoridad de manera insuficiente desestimó los métodos subsiguientes al método de transacción que logró refutar a la importadora, pues la demandada sostuvo que el usuario aduanero era quien tenía la carga probatoria a la hora de justificar el empleo de los métodos subsiguientes antes de llegar al método del último recurso, siendo que, cuando la actora solicitó la práctica de pruebas que permitirían aplicar los métodos de valor de transacción de mercancía idéntica o similar, la aduana no la decretó, así que la exclusión de los métodos anteriores al del último recurso no fue correcta. La demandada apeló esta decisión, para advertir que desde el requerimiento especial se expusieron los motivos para enervar cada uno de los métodos de valoración, previo a emplear el del último recurso, respecto de los cuales adujo que la demandante no aportó la información necesaria para la aplicación de aquellos, pese a que le fue requerida en la oportunidad correspondiente y a esta le asistía la carga de la prueba, así que el tribunal no podía trasladársela a la aduana; además, sostuvo que la petición de la actora consistente en que se oficiara a ciertos establecimientos de comercio que importaran mercancía idéntica o similar no hubiese aportado ninguna una información adicional, debido a que la demandante era la única distribuidora autorizada de la mercancía en Colombia.

Así, el debate en esta instancia se reduce a establecer si la autoridad aduanera desestimó correctamente los subsiguientes métodos de valoración aduanera, en orden de aplicación subsidiaria como lo establece el Acuerdo de Valoración Aduanera, a fin de desvirtuar el método de valor de transacción aplicado por la demandante para establecer el valor en aduana, previo a valorar la mercancía con base en el método del último recurso.

3- Sobre el particular, se advierte que, los métodos de valoración aduanera de mercancías que pretendan importarse a Colombia se encuentran preceptuados en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, Acuerdo de Valoración Aduanera), suscrito por Colombia ante la OMC y adherido mediante la Ley 170 de 1994, tras lo cual, también ha sido desarrollado por el ordenamiento comunitario en la Decisión CAN 571 y su Reglamento Comunitario, Resolución nro. 846 de 2004, actualizada en la Resolución nro. 1684 de 2014 y modificada en la Resolución nro. 1828, del 12 de febrero de 2016, así como, para la época de los hechos, en el Decreto 2685 de 1999 y en la Resolución Reglamentaria nro. 4240 de 2000. De acuerdo con ese marco normativo, se acordaron implementar seis métodos, excluyentes entre sí, para establecer el valor en aduana de mercancías, a saber: (1) valor de transacción de la mercancía importada; (2) valor de transacción de mercancías idénticas; (3) valor de transacción de mercancías similares; (4) el deductivo; (5) valor reconstruido; y (6) el método del último recurso; cuyo orden de aplicación es en subsidio del método inaplicable y, si bajo ninguno de los métodos del 1 al 5 es posible determinar el valor en aduana, tendrá que emplearse el método del último recurso; más aún, el artículo 6.º del Acuerdo establece que a petición del importador, podrá invertirse el orden de aplicación de los métodos 5 y 6 (artículo 4.º del acuerdo de valoración). Esto, sin perjuicio de los casos especiales de valoración para cierto tipo de mercancías (Resolución nro. 1456, del 25 de febrero de 2012). Además, el importador que diligencia la declaración andina de valor (DAV) asume, en sus responsabilidades, la relativa a *«la presentación y suministro de toda información o documento adicionales necesarios para determinar el valor en aduana de las mercancías»* (artículo 13 del Acuerdo, en concordancia con el artículo 16 de la Decisión CAN 571).

En principio, la valoración aduanera corresponderá establecerla al importador, de acuerdo con el precio realmente pagado o por pagar, esto es, que la importación de la mercancía tenga como trasfondo negocial la venta de la mercancía, entendida esta como aquella

destinada para la exportación en el país de importación, que en palabras de la Opinión Consultiva 14.1 corresponde a «*las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías*», en la que se pacte un precio realmente pagado o por pagar. De esa manera, el método de valoración para cuando exista venta de la mercancía en los anteriores términos, podrá —en principio— ser el de valor de transacción, de ahí que los suministros gratuitos, las mercancías importadas en consignación, o por intermediarios que no las compren, para alquiler, en préstamo, destinadas a ser destruidas o con el objetivo de ser trueque o compensación no constituyan venta y, por ende, no puedan ser valoradas de acuerdo con el primer método de valoración (Opinión Consultiva 1.1). A su paso, una vez determinado el hecho de que hubo venta con fines de que el bien exportado sea importado al país, el sustento del precio de venta será el realmente pagado o por pagar, esto es, el pago total realizado o por efectuar por parte del comprador al vendedor o en beneficio de este, como condición de la venta de las mercancías importadas; dentro de dicho precio harán parte aquellos importes directos o indirectos (pagos a terceros como parte de las condiciones pactadas en la venta), en dinero o en instrumentos negociales y las demás adiciones que se especifican en el artículo 8.º del Acuerdo, junto con los gastos correspondientes a logística para la importación, fletes y seguros (artículo 182 de la Resolución 4240 de 2000). Esa noción de precio realmente pagado o por pagar descarta aquellos precios influidos por condiciones de venta entre vinculadas, siempre que la vinculación sea la situación que influya y sea determinante para establecer el especial precio de venta a la importadora, en cuyo caso, el Acuerdo remite a la aplicación de los métodos secundarios en orden de aplicación subsidiaria, en caso de que el importador no acredite el referido precio realmente pagado o por pagar, a la luz de los medios de prueba que habilita la legislación aduanera, en concordancia con el régimen probatorio del CGP.

En lo pertinente, la Sala describe que, ante la improcedencia del primer método de valoración, la aduana podrá establecer la valoración en aduanas a partir de los métodos segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto, previa comprobación del cumplimiento de las condiciones de cada uno de ellos, sin que la autoridad pueda emplear aquél que sustituya el precio declarado a partir de criterios discrecionales o infundados. En el orden de aplicación sucesivo, los métodos segundo y tercero relativos al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, respectivamente, toman como punto de referencia, para el caso del primero de estos, mercancías idénticas y, tratándose del siguiente, mercancías similares¹ vendidas para la exportación al mismo país de importación en el mismo momento de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. Para determinar si las mercancías son similares se toma en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial (artículo 3.º ídem).

A efectos de aplicar los métodos de valoración de transacción de mercancías idénticas y similares, en el orden interno, el artículo 189 de la Resolución 4240 de 2000, estableció que la Aduana «*tendrá*» que determinar qué otras mercancías importadas pueden ser consideradas como idénticas o similares, con valores en aduana establecidos con el método del valor de transacción, previamente aceptados por la autoridad aduanera y exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado (90 días anteriores o posteriores a la fecha de ocurrencia del evento que se considere) que las mercancías objeto de valoración, según lo señalado en el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999. En ese orden, el funcionario responsable de la valoración de las mercancías, «*deberá*» consultar el

¹ Tanto para el método de valor de transacción de mercancías idénticas como similares, el acuerdo fija como criterio de partida, aquellas mercancías vendidas dentro del mismo nivel comercial, sustancialmente en las mismas cantidades que las valoradas o con los respectivos ajustes para aparejarla a la posición idéntica de la importadora sometida al procedimiento de revisión de su mercancía, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. También serán ajustados los costos y gastos del artículo 8.º del acuerdo de valoración, cuando hagan parte del valor de transacción, para considerar estas diferencias respecto de la mercancía valorada (artículo 2.º del Acuerdo).

Módulo de Decisiones de Valor del Sistema Informático Aduanero, o en su defecto, las bases de datos que sobre el particular se lleven en la División Técnica Aduanera o la que haga sus veces. Los ajustes relativos a nivel comercial y/o cantidades que deban efectuarse, en relación con las diferencias que por estos conceptos presenten las mercancías importadas, frente a las idénticas o similares consideradas, deberán realizarse a partir de listas de precios expedidas por el proveedor de la mercancía. De igual manera se deben hacer los ajustes para tener en cuenta las diferencias que puedan existir entre los costos y gastos de transporte y seguro, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas o similares consideradas, resultantes de diferencias de distancia y de forma de transporte.

El método deductivo, por su parte, exige que el valor en aduana de la mercancía consista en el precio unitario a que se venda, en el país de importación, la mercancía importada sin modificarla en la mayor cantidad total o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ella, en el momento de la importación objeto de revisión de valor o en un momento aproximado (90 días desde la importación), a personas que no estén vinculadas con aquellas que las compren, aplicando cuatro deducciones que la misma disposición permite (artículo 5.º *ibidem*).

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 6.º del acuerdo de valoración, el método de valor reconstruido permite obtener el valor en aduana de la mercancía a partir de la sumatoria de los siguientes elementos: (i) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; (ii) un monto por concepto de beneficios y gastos generales igual al que suela añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación; y (iii) el costo o valor de los gastos por logística, fletes y seguros.

Finalmente, el método del último recurso, previsto en el artículo 7.º del acuerdo de valoración, que fue el empleado por la demandada en el *sub lite*, habilita a la autoridad aduanera para determinar el valor en aduana según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del acuerdo de valoración y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. Un criterio razonable conlleva, inicialmente, aplicar los otros métodos con flexibilidad y luego cualquier procedimiento razonable compatible con los señalados principios (nota interpretativa del artículo 7.º *ibidem*). En todo caso, para el empleo de este método, el Acuerdo y el Reglamento Comunitario autoriza que los precios de referencia consultados por las autoridades sirvan como punto de partida para establecer con criterio razonable el valor en aduanas «únicamente cuando se hayan agotado en su orden los métodos señalados en los numerales 1 a 5 del artículo 3 de la Decisión 571 [métodos de valoración]», siempre que este no se emplee como valor mínimo, dado que ello está proscrito por el mismo acuerdo (artículo 7.º del Acuerdo, con la salvedad de la Decisión 7.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC). Al respecto, conviene registrar que, en la sentencia del 19 de mayo de 2022 (exp. 24140, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sala estudió la aptitud de los precios de referencia empleados por la aduana para desestimar el método de valor de transacción de la mercancía, en un juicio seguido entre las mismas partes.

4- Precisada la correcta aplicación de los métodos de valoración aduanera, en el plenario se encuentran acreditados los siguientes aspectos que rodearon la selección del método del último recurso por parte de la aduana, tras descartar el método de valor de transacción empleado por la usuaria aduanera:

(i) Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 00699, del 24 de mayo de 2012, la autoridad

aduanera requirió información a la demandante relativa, entre otros aspectos, a pruebas documentales de los gastos de transporte y seguros; pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos del valor en aduana de la mercancía; catálogo con especificaciones técnicas de la mercancía; breve explicación del tipo de vinculación con su proveedora del exterior; cualquier otra información que demostrara las circunstancias en las que se negoció la mercancía; información del valor en aduana de mercancías idénticas o similares que hubiere sido aceptado por la demandada, importadas al mismo tiempo que la revisada o en un tiempo aproximado; e indicación de la razón social de otros proveedores extranjeros que hubieren vendido mercancía idéntica o similar mediante importación al país en un tiempo aproximado a las importaciones objeto de revisión (índice 2).

(ii) En escrito presentado ante la autoridad de aduanas, el 12 de junio de 2013, la demandante allegó, entre otros, los siguientes documentos: facturas que soportan los gastos de transporte y seguros, catálogo donde se evidencian las características de los DVD's importados y un documento emitido por su proveedora del exterior dirigido a la demandada, el 25 de abril de 2012, donde consta que la usuaria aduanera es su distribuidora exclusiva para Colombia de la mercancía y que ese acuerdo comercial, así como los precios especiales, está sujeto a la condición de que se vendan altos volúmenes de mercancía. Que dichos productos no incluyen garantía y la actora tiene línea de crédito con la proveedora. Adicionalmente, en el mismo documento, la actora informó a la aduana que no añadió otro elemento al valor en aduana de la mercancía y que no tenía conocimiento acerca de la información de otras importaciones de mercancías idénticas y similares ni de proveedores del exterior que también las vendiera (índice 2).

(iii) Mediante el Requerimiento Especial Aduanero nro. 00086, del 05 de marzo de 2013, la demandada valoró las anteriores pruebas para determinar el valor en aduana de la mercancía, tras descartar el método de valor de transacción porque la demandante no demostró el precio realmente pagado o por pagar, dado que el descuento otorgado por el vendedor no fue justificado ni probado en cuanto a su monto. Respecto al método de transacción de mercancía idéntica, adujo que no era posible aplicarlo debido a que no se contaba con documentos que acreditaran, respecto de la mercancía objeto de valoración, el nivel comercial en que se adquirió, a efectos de compararla con otras. Esta misma explicación dio para descartar el método subsiguiente, *i. e.* de valor de transacción de mercancías similares. Igualmente, en este acto preparatorio se indicó que los gastos adicionados al valor en aduana de la mercancía fueron los de flete y seguro (índice 2).

(iv) Posteriormente, la demandada emitió la Liquidación Oficial de Revisión de Valor nro. 0822, del 30 de mayo de 2013, mediante la cual confirmó el anterior acto preparatorio estableciendo el valor en aduana de la mercancía a partir del método del último recurso, lo cual derivó en mayores tributos aduaneros y sobre ello imponer multa equivalente al 50 % (índice 2). Al recurrir este acto, la usuaria aduanera solicitó, entre otras, la práctica de una prueba consistente en oficiar a distintos almacenes de cadena para que allegaran declaraciones de importación de mercancía idéntica o similar a la valorada (índice 2), pero, la demandada no se pronunció sobre ese *petitum*.

5- Con base en el anterior contexto fáctico, el tribunal consideró que la demandada descartó de forma incorrecta los métodos de valoración aduanera subsiguientes al de valor de transacción, puesto que, a su juicio, la Administración sí contaba con la información suficiente para establecer el valor en aduana de la mercancía a partir de los métodos de valor de transacción de mercancías idénticas y similares. Al sustentar ese argumento, planteó que bastaba con observar las características de la mercancía en las declaraciones de importación para identificar el tipo de mercancía con la que debía compararla y, de

hecho, la demandante solicitó la práctica de una prueba en el recurso de reconsideración con la que propendía por obtener información de otros importadores acerca de importaciones de mercancía de características idénticas y similares. Ante estos considerandos, la demandada aseveró que la información que se obtendría de los almacenes de cadena nacionales sería irrelevante, en la medida en que la demandante era la única distribuidora de la mercancía en Colombia, de ahí que aquellos no pudieron haber importado una mercancía idéntica, sino que eran comprados a la misma demandante porque ella era la distribuidora de esa mercancía en el mercado nacional.

5.1- Para la Sala, el fundamento que tuvo la demandada en los actos para desvirtuar los métodos de valor de transacción de mercancía idéntica y similar tuvo como asidero la ausencia de información acerca del nivel comercial de la negociación, pues a esto se redujo su argumentación. Sin embargo, conforme a la letra f. del artículo 2.º, de la Resolución 846 de 2004, vigente para la época de los hechos, reglamentaria de la Decisión 571 de la CAN, el nivel comercial alude a la posición que ocupa el comprador de la mercancía en la escala de comercialización, *i. e.* mayorista, minorista, detallista, usuario final u otro y, de acuerdo con la información entregada por la proveedora de la demandante, la actora efectuaba grandes volúmenes de compra, para poder ostentar el título de distribuidora exclusiva, de ahí que su nivel comercial era de mayorista. Agréguese que, para la aplicación de los métodos de valor de transacción de mercancía idéntica y similar, los artículos 2.º y 3.º del Acuerdo de valoración exigen que se conozcan las características exactas de la mercancía objeto de valoración, lo cual se puede evidenciar en los catálogos suministrados por la demandante y en la descripción de la mercancía registrada en las declaraciones de importación, como lo argumentó el *a quo* y no fue controvertido por la demandada. También fue de conocimiento de la demandada los gastos añadidos por el importador a efectos de un eventual ajuste respecto de la mercancía con la que se compararía y el nivel comercial y/o cantidades de mercancía, tal como lo identificó la demandada en los actos acusados y en la actuación administrativa.

5.2- En efecto, al usuario aduanero le asiste la carga de la prueba para demostrar que el valor declarado corresponde al valor de transacción de la mercancía importada, en los términos del acuerdo de valoración (artículo 256 del EA), pero, una vez es desvirtuado ese método por parte de la aduana, es a esta a quien le corresponde descartar los demás métodos de valoración, para lo cual será necesario el acopio de los elementos probatorios, con miras a fijar un valor en aduanas y re calcular los tributos correspondientes. En orden a tal fin, la aduana debe aplicar irrestrictamente, y en orden excluyente, de manera sucesiva los métodos de valoración subsiguientes al del valor de transacción de la mercancía importada. Así, tratándose de los métodos de valor de transacción de mercancías idénticas y similares, a la luz del acuerdo de valoración y sus notas interpretativas, el artículo 189 de la Resolución 4240 de 2000, del ordenamiento interno, la autoridad aduanera debe de identificar qué otras mercancías pueden ser consideradas como idénticas o similares, obteniendo la información necesaria respecto de estas en sus bases de datos y acudiendo a los proveedores para solicitar listas de precios, a efectos de fijar correctamente el valor en aduana; procedimiento que en el *sub lite* se echa de menos, pues la demandada partió del raciocinio de que no se tenía la información necesaria respecto de la mercancía objeto de valoración, cuando lo cierto es que sí contaba con los insumos necesarios para intentar aplicar, en primer lugar, el método de valor de transacción de mercancías idénticas y, en caso de no obtener información, previa consulta desde luego de importaciones de idénticas características, acudir al método siguiente de valor de transacción de mercancías similares y así sucesivamente hasta agotar el último recurso.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, la demandada no aplicó correctamente el procedimiento de los métodos de valoración aduanera, que exigía la exclusión de cada uno

de ellos, tras agotar el procedimiento exigido por el acuerdo de valoración y las normas de orden interno, previo a aplicar el método del último recurso, de ahí que no prospera el cargo de apelación y se impone confirmar lo decidido por el *a quo* respecto de la nulidad de los actos demandados.

6- Definido lo anterior, resta por pronunciarse sobre la condena en costas impuesta en primera instancia. En criterio de esta Judicatura, su imposición a la parte vencida pende de la debida demostración sobre su causación, en los términos del ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, y dado que en el plenario la Sala no encuentra la comprobación de que se causaron, se debe modificar el ordinal cuarto de la decisión apelada que impuso la condena en costas a la demandada. Sin embargo, no se concederán en favor de la apelante debido a que se mantuvo la decisión de anular los actos demandados; es decir, persiste su calidad de parte vencida. Tampoco procede la condena en costas en segunda instancia a cargo de la demandada, debido a la referida falta de comprobación.

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. **Modificar** el ordinal cuarto de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Cuarto: sin condena en costas, de acuerdo a lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

2. **Confirmar**, en lo demás, la sentencia apelada.

3. Sin condena 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.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO