

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, doce (12) de abril de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01364-01(17497)

Actor: CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A

Demandado: DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del 17 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección Cuarta, Sub- Sección "B", que dispuso negar las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

En atención a la petición radicada con el No. 1-2003-055686 del 23 de octubre de 2003, el coordinador del grupo de programas especiales del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante oficio 2-2004-064939, certificó que la empresa C.D. Systems de Colombia S.A. cumplió el 100% del cuarto compromiso de exportación del Programa Plan Vallejo BR-1274.

En virtud de la citada certificación, la parte actora presentó de manera oportuna, las declaraciones de importación 0100010551182 y 01000010551191, con el ánimo de modificar la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo invocada en las declaraciones de importación de bienes de capital, partes y repuestos que presentó al amparo del Programa Plan Vallejo BR-1274 a la modalidad de importación ordinaria. Todo con el ánimo de finalizar el régimen de importación temporal y dejar los bienes declarados de manera definitiva en el país.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contravirtió el valor en aduana declarado en las citadas declaraciones de importación. Dado el vencimiento del plazo previsto para finalizar la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo, y a efectos de obtener la autorización de levante de las citadas declaraciones de importación, la parte actora constituyó garantía con el objeto de amparar el pago de los tributos aduaneros que llegaran a causarse en virtud de la controversia de valor que decidió iniciar la autoridad aduanera.

El 9 de marzo de 2006, la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero en el que propuso modificar el valor en aduanas declarado en las declaraciones de importación 0100010551182 y 01000010551191 y, por ende, liquidó un mayor impuesto a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas.

Prevía respuesta del requerimiento especial aduanero, el 16 de mayo de 2006, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión de valor, mediante la Resolución 1046, que retomó lo dicho en el requerimiento especial aduanero.

Previo interposición del recurso de reconsideración, el 31 de agosto de 2006, la DIAN, mediante la Resolución 1112, decidió el recurso en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión de valor.

ACTUACIÓN PROCESAL

La Demanda

La empresa CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A propuso en la demanda las siguientes pretensiones:

“1. Que es nula la Resolución N° 03-064-192-640-3000-00-1046 del 16 de mayo de 2006, expedida por el Jefe de (sic) División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá D.C, por medio de la cual se formula Liquidación Oficial de Corrección a nombre del importador CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A. por la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES SETENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$269.072.399), ordena liquidar intereses y hacer efectiva la Póliza de Cumplimiento.

2. Que es nula la Resolución N° 03-072-193-601-1112 del 31 de agosto de 2006, expedida por la Jefe de la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá D.C., por medio de la cual se niega el Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la Resolución N° 03-064-192-640-3000-00-1046 del 16 de mayo de 2006 y confirma en todas sus partes esta resolución.

RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO”

1. Que se declare que no hay lugar al pago de diferencia alguna por concepto de tributos y sanciones, en especial que CD SYSTEMS S.A. no está obligada a pagar la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES SETENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$269.072.399).

2 Que no hay lugar a que se liquiden intereses moratorios por cuanto no existe ninguna obligación exigible a cargo de CD SYSTEMS S.A.

3. Ordenar a la Nación - Administración Especial de Aduanas de Bogotá D.C., Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– la devolución por concepto del pago de lo no debido del IVA y los Tributos correspondientes al Valor en Aduana consignado en las declaraciones de importación No. 01000010551182 y 01000010551191 del 22 de febrero de 2005, a CD SYSTEMS conforme lo determine el H Tribunal”¹.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Artículos 29, 209 y 228 de la Constitución Política de Colombia,
- Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo y,
- Artículos 2 y 509 del Decreto 2685 de 1999.

El concepto de violación lo propuso así:

A. PRIMER CARGO.- Violación de los artículos 29, 209 y 228 de la Constitución Política, 3° del Código Contencioso Administrativo, 2° y 509 del Decreto 2685 de 1999: El incumplimiento de los Términos y Oportunidades Procesales.

El actor argumentó que la DIAN violó el artículo 29 de la Constitución Política porque esa autoridad expidió el requerimiento especial aduanero de manera extemporánea. Explicó que el artículo 509 del Decreto 2685 de 1999 estableció que ese requerimiento debe expedirse dentro de los 30 días siguientes a la identificación de la causal que da lugar a la formulación de la liquidación oficial de corrección o de revisión de valor.

Dijo que la DIAN rechazó la autorización de levante de las declaraciones de importación que presentó para finalizar la modalidad de importación temporal para

¹ Folios 1 y 2 c.p.

perfeccionamiento activo y que, por lo tanto, es a partir de la fecha en que rechazó el levante que se debieron contabilizar los 30 días de que trata el artículo 509 del Decreto 2685 de 1999. Que no es cierto, como lo dijo la DIAN, que esa autoridad tenía el plazo de firmeza de las declaraciones de importación para expedir el requerimiento especial, porque ese plazo sólo se aplica cuando la DIAN inicia investigaciones en ejercicio de las facultades de control posterior. Que, en este caso, la investigación se inició dentro del proceso de importación.

Explicó que, en el presente caso, los treinta días que tenía la DIAN para expedir el requerimiento especial aduanero se cuentan a partir de la fecha de autorización de levante de las declaraciones de importación N° 01000010551182 y 01000010551191, esto es, a partir del 22 de febrero de 2005. Es decir, que el plazo de los treinta días venció el 18 de abril de 2005. Que la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero hasta un año después. Que, en consecuencia, violó el principio constitucional de celeridad consagrado en el artículo 209 de la Carta Política y en el artículo 3° del Código Contencioso Administrativo.

Agregó que si bien el incumplimiento de ese término no da lugar al silencio administrativo positivo, sí da lugar a la violación del debido proceso porque en virtud de ese derecho los servidores públicos deben garantizar el cumplimiento de los términos previstos para la actuación administrativa. Reforzó su argumento con doctrina judicial de la Corte Constitucional y con doctrina de la DIAN.

Dijo que, como consecuencia de todo lo dicho, tanto la Resolución N°1046 como la N° 1112 son nulas y que, por lo tanto, CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A no está obligado al mayor pago de los tributos aduaneros liquidados ni de las sanciones.

B. SEGUNDO CARGO: Violación de los artículos 197 y 222 de la Resolución 4240 de 2000: No permitir la depreciación de las mercancías importadas.

El actor puso de presente que el artículo 222 de la Resolución DIAN 4240 de 2000 dispone que para efectos de la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas, *“se considerará como momento de la valoración la fecha de la inspección física antes del levante o en su defecto, la fecha de presentación de la declaración de importación”*.

Dijo que, aplicada esa norma al caso concreto, se infiere que el momento de la valoración en aduana de los bienes que declaró coincide con el momento en que presentó las declaraciones de importación N° 01000010551182 y 01000010551191, es decir, que el momento de la valoración ocurrió en el año 2005. Que como para esa fecha los bienes importados eran usados, declaró como valor en aduana el valor depreciado de los bienes de capital y de los repuestos.

Explicó que tanto los bienes de capital como los repuestos fueron importados como unidad funcional y que de eso se dejó constancia en el cuerpo de las declaraciones de importación, *“al expresar que se trataba del Plan Vallejo BR-1274, lo cual indica claramente que se trata de una unidad funcional.”*

Añadió que son unidades funcionales las máquinas o combinación de ellas constituidas por elementos individualizados diseñados para realizar conjuntamente una función específica comprendida en una de las partidas del capítulo 84 u 85. Dijo que los repuestos importados hacían parte de *los equipos para la producción de discos compactos de música “CDs” y a su vez son componentes del proceso de inyección e impresión*. Que, en consecuencia, tales repuestos podían ser objeto de depreciación *“conforme lo dispone el artículo 197 de la Resolución 4240”*. Que como tales repuestos podían ser depreciados, no infringió las normas de valoración en aduana y, por tanto, no podía ser sujeto de

ninguna sanción. Pidió que, en consecuencia, se declarara la nulidad de los actos administrativos demandados.

C. TERCER CARGO. Violación de los artículos 29, 228 y 209 de la Constitución Política, Decisión 571 de la CAN, del Acuerdo de Valoración de la OMC, del artículo 3° del Código Contencioso Administrativo y del Decreto 2685 de 1999: Violación por falta de aplicación de la ley y violación directa de la misma.

- Métodos de Valoración: inaplicabilidad del “Valor de Transacción” para el caso en comento:

La parte actora señaló que la DIAN violó las reglas para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, específicamente, las que se refieren al orden de aplicación de los métodos de valoración previstas en el Acuerdo de Valoración de la OMC, en la Decisión 571 de 2003 de la CAN, en el Decreto 2685 de 1999 y en la Resolución 4240 de 2000.

Dijo que la DIAN se equivocó cuando decidió aplicar al caso concreto el método del “valor de transacción” cuando lo procedente era aplicar el método del “último recurso”. Que así lo había dicho la DIAN en el concepto 056 del 6 de octubre de 2000 y que, por lo tanto, desconoció su propia doctrina. Que también desconoció el artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000, puesto que esta norma también indica que no es procedente aplicar el método de valor de transacción cuando se modifica la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo a la modalidad de importación ordinaria.

Que bajo el presupuesto de que los bienes declarados podían depreciarse, le solicitó a la DIAN la práctica de la prueba pericial para que mediante experticio técnico se estableciera el valor en aduana de la mercancía, pero que la DIAN no decretó la prueba y, por tanto, le vulneró el derecho al debido proceso. Que, en virtud de que se le negó la práctica de la prueba, con ocasión del recurso de reconsideración aportó el informe contable del revisor fiscal de CD SYSTEMS y un avalúo elaborado por la firma W.R. Ingenieros Avaluadores, pruebas que, según dijo, tampoco fueron valoradas por la DIAN. Que todo lo dicho fundamenta la nulidad de los actos administrativos demandados, nulidad que también se causa, a su parecer, por la indebida aplicación del artículo 198 de la Resolución DIAN 4240 de 2000.

Explicó que conforme con el citado artículo 198, los motores, partes y accesorios que se importen al país como piezas individuales y no como componentes de una máquina, no pueden ser objeto de depreciación, caso en el cual, se deben valorar siguiendo los métodos de valoración en aduana previstos en el artículo 247 del Decreto 2685 de 1999. Pero que, sin embargo, la norma también prevé que cuando no sea posible aplicar el método de transacción se debe recurrir, en orden sucesivo, a los métodos siguientes hasta encontrar el primero que permita determinar el valor en aduana. A juicio de la parte actora, los métodos de valoración en aduana se deben aplicar teniendo en cuenta cada situación en particular. Que en el presente caso, dijo, corresponde aplicar el método de valoración del último recurso, método en el que se puede utilizar el concepto de un perito.

Añadió que, en todo caso, las normas de valoración en aduanas buscan aplicar el principio internacional consagrado en la Decisión 571 de la CAN y en el Acuerdo de Valoración de la OMC, “según el cual la determinación del valor en aduanas se debe realizar conforme al estado en que se encuentre la mercancía al momento de la valoración”.

Por último, advirtió que el valor en aduanas que consignó en las declaraciones de importación que presentó para finalizar la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo resultó mucho mayor al valor en aduana determinado en las pruebas que aportó con ocasión del recurso de reconsideración. Que, en consecuencia, CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A. no infringió las normas sobre valoración en aduanas sino que, por el contrario, incurrió en un pago de lo no debido porque declaró sobre una base gravable mayor a la que le correspondía declarar.

**D. CUARTO CARGO. Violación del artículo 29 de la Constitución Política:
Violación del debido proceso por falta de valoración probatoria.**

Reiteró que el debido proceso se aplica en toda clase de actuaciones tanto judiciales como administrativas y que implica la observancia de los procedimientos y de los requisitos legales previamente establecidos.

Señaló que conforme con el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil las pruebas deben ser valoradas y que siempre se debe exponer el mérito que se le asigna a cada una. Que la DIAN desconoció esta norma porque no valoró las pruebas que CD SYSTEM aportó en la actuación administrativa. Que, además, la decisión de no practicar pruebas debe estar sustentada en la ineficacia del medio de prueba, para que no se vulnere el derecho de defensa. Que, para el caso concreto, si el artículo 198 de la Resolución DIAN 4240 de 2000 permitía acudir al concepto de un perito, la DIAN debió decretar la prueba pericial solicitada.

E. QUINTO CARGO: Violación del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999.

La parte actora explicó que el numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 dispone expresamente que cuando se cumpla con lo previsto en ese numeral no se causará sanción alguna durante el proceso de inspección.

Que, en el caso concreto, la DIAN inició la controversia de valor estando en curso el proceso de inspección aduanera dentro del proceso de importación. Que, en consecuencia, la Resolución 1046 del 16 de mayo de 2006 y la Resolución 1112 del 31 de agosto del mismo año son nulas porque, en acatamiento de lo previsto en el numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, CD SYSTEMS constituyó póliza de cumplimiento por valor de \$269.075.470. Que, no obstante, la DIAN le impuso la sanción de \$203.842.726, en flagrante violación del numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999.

F. SEXTO CARGO: Violación por la negativa de devolución del pago de lo no debido.

Dijo la parte actora que si el juez decide que los bienes objeto de la controversia sí podían ser depreciados y, por tanto, valorados conforme con el estado de uso que tenían para el año 2005 en que fueron declarados, la DIAN tenía el deber de reconocer la diferencia que resulte entre el valor en aduana declarado y el valor en aduana que se fije en la sentencia, y devolver el remanente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Señaló que la actuación de la Administración de Aduanas de Bogotá se ajustó a derecho porque los actos administrativos cuya nulidad se demanda se profirieron por autoridad competente, en cumplimiento de un deber legal y en estricto cumplimiento del procedimiento previsto en el Decreto 2685 de 1999 y en la Resolución 4240 de 2000.

En cuanto al cargo de violación por extralimitación en la expedición del requerimiento especial aduanero, precisó que el término de tres años de firmeza de las declaraciones de importación que presentó la parte actora inició el 22 de

febrero de 2005. Que, por tanto, la DIAN no expidió extemporáneamente el requerimiento especial aduanero puesto que fue proferido el 9 de marzo de 2006. Preciso que la actuación administrativa aduanera inicia con la notificación del requerimiento especial aduanero y que a partir de esa fecha, la DIAN cuenta con un año para expedir la decisión de fondo.

Explicó, con fundamento en los artículos 509 y 510 del Decreto 2685 de 1999, el proceso administrativo previsto para formular liquidaciones oficiales, a efectos de precisar que tales normas no prevén el silencio administrativo positivo cuando el requerimiento especial se expide por fuera de los 30 días siguientes a la fecha en que se identificó la causal que da lugar a la formulación de la liquidación oficial. Que tampoco se puede alegar la nulidad de ese acto porque es un acto de trámite que no es objeto de control judicial. Que el requerimiento especial aduanero tampoco hace parte del proceso de importación. Que ese acto se expidió, para el caso concreto, precisamente, en ejercicio de las facultades del control posterior una vez que se advirtió que la parte actora declaró una base gravable inferior a la que correspondía.

En cuanto a los cargos que aluden a los fundamentos que tuvo en cuenta la DIAN para formular la liquidación oficial de revisión de valor, la apoderada de la entidad demandada señaló que en virtud de lo dispuesto en el artículo 131 del Decreto 2685 de 1999, sí estaba facultada para formular liquidación oficial de revisión de valor a las declaraciones de importación que presentó la parte actora.

Explicó que al caso concreto le era aplicable el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000, norma que dispone que las partes y repuestos que se importen de manera aislada no se pueden depreciar. Que la parte actora importó ciertos repuestos de manera aislada y no como parte de una unidad funcional, en el entendido previsto en el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999 y en la nota legal 3 de la sección XVI del arancel de aduanas. Que eso se deduce de la descripción de las mercancías que consignó la demandante en las declaraciones de importación que inicialmente presentó. Que el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000 también dispone que los repuestos que se importen de manera aislada se deben valorar de conformidad con los artículos 247 del Decreto 2685 de 1999, que regula los métodos para determinar el valor en aduanas, y 174 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, que regula las condiciones para aplicar el método del valor de transacción. Que como los repuestos fueron valorados con ocasión de la importación inicial conforme con el método de valor de transacción, el valor que la parte actora debió consignar en las declaraciones de modificación era el previsto en la declaración inicial. Que como la parte actora no tomó ese valor sino que depreció los repuestos, sí era procedente formular liquidación oficial de revisión de valor puesto que declaró un valor en aduana menor al que correspondía.

En cuanto a la violación del numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, o mejor, sobre la improcedencia de la sanción impuesta, la DIAN aclaró que para exonerarse de la sanción, la parte actora debió probar, en el curso de la inspección aduanera, que el valor en aduana de la mercancía que declaró era el pertinente y que, para el efecto, debió aportar los documentos que así lo acreditaran. Que como la demandante no tenía esa documentación, optó por constituir la póliza de cumplimiento en garantía del pago de los tributos aduaneros y para efectos de obtener la autorización del levante. Que fue por eso que la DIAN inició el proceso previsto para formular liquidación oficial de revisión de valor, en ejercicio de las facultades de control posterior, proceso que culminó con los actos administrativos demandados.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, fundamentalmente por las siguientes razones:

Sobre el incumplimiento de los términos y oportunidades procesales, el Tribunal interpretó que la parte actora había alegado el silencio administrativo positivo. Habida cuenta de que con fundamento en los artículos 509 y 519 del Decreto 2685 de 1999 interpretó que ese silencio positivo no se configuró por el hecho de que la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero por fuera de los 30 días a que alude el artículo 509 ibídem, denegó el cargo. No se refirió a los argumentos referidos a la violación al debido proceso.

Respecto de la aplicación al caso concreto del artículo 198 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, el tribunal analizó la definición de unidades funcionales prevista en el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999 y transcribió cierto concepto jurídico de la DIAN que alude a la tarifa de arancel que se aplica a las unidades funcionales. Con fundamento en esa norma y en ese concepto, y habida cuenta de que con fundamento en las pruebas aportadas al proceso concluyó que la parte actora declaró las partes y los repuestos de manera aislada y no como bienes de capital, estimó que no era posible depreciar las partes y repuestos y que, por tanto, la parte actora sí había declarado una base gravable de los tributos aduaneros inferior a la que correspondía. Denegó el cargo.

Sobre el cargo referido a la aplicación secuencial de los métodos de valor en aduana de las mercancías importadas, en la sentencia apelada se concluyó, a partir de la transcripción de los artículos 247 y 248 del Decreto 2685 de 1999 y del 174 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, que la DIAN valoró los bienes conforme con el método del valor de transacción. También citó el artículo 168 de la Resolución 4240 de 2000 que alude a la corrección de la declaración andina de valor y reiteró que la parte actora declaró una base gravable inferior al valor en aduana que correspondía. Que esa situación fue la que originó la imposición de la sanción prevista en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

Sobre la falta de valoración probatoria, el tribunal consideró que la parte actora *“hizo uso de las pruebas que consideró necesarias para el esclarecimiento de los hechos ante esta jurisdicción, lo cual ampara el derecho de defensa por ella alegado.”*

Advirtió que la carga de la prueba le corresponde a la parte actora y que de las pruebas que obraban en el expediente, que solicitó la demandante, ninguna desvirtuó la legalidad de los actos cuya nulidad se demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora concretó la litis en dos aspectos a definir: (i) el referido a la aplicación de la norma pertinente para la valoración en aduana de mercancías cuyas declaraciones de importación son objeto de modificación de la modalidad de importación temporal a ordinaria para cuando se pretende finalizar un programa especial de importación – exportación, y, (ii) el referido al procedimiento o expedición irregular de los actos administrativos demandados por violación del debido proceso, concretamente, por la expedición extemporánea del requerimiento especial aduanero.

Sobre el primer asunto dijo que la sentencia del tribunal pasó por alto el hecho de que cuando la parte actora presentó las declaraciones de importación en el año 2005, las mercancías eran usadas. Que también se equivocó cuando aseveró que el caso concreto aludía a declaraciones de importación de corrección y no al cambio de la modalidad de importación temporal a ordinaria. Que estas circunstancias llevaron al Tribunal a aplicar mal la norma de valoración. Insistió en

que el espíritu de las normas de valor en aduana era determinar el valor de la mercancía de manera objetiva. Que, en el caso concreto, demostró que la mercancía era usada y que su valor real, según el dictamen pericial, era menor, incluso, al que había consignado en las declaraciones objeto de liquidación oficial de revisión de valor. Que, por lo tanto, eran nulos los actos acusados y que, por el contrario, la parte actora tenía derecho a que se le devolviera lo pagado en exceso.

Recalcó que el tribunal debió aplicar el numeral 4 del artículo 216 de la Resolución DIAN 4240 de 2000 porque esta norma regula el método de valor en aduana que se debe aplicar cuando se modifica la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo a importación ordinaria. Además, porque esa norma prevé que se tenga en cuenta el estado de la mercancía en el momento de la modificación de la declaración de importación temporal, esto es, el estado de usada, por tanto, el estado de la mercancía para el año 2005, más no para el año 1998. Que, precisamente, ese estado de usada es el que determina que el método de valor de transacción no se pueda aplicar al caso concreto. Pidió que se valoraran las pruebas que aportó sobre el estado de la mercancía.

Reiteró que para el caso concreto no era necesario seguir el orden de los métodos del valor de transacción. Que se puede aplicar directamente el método de valoración del último recurso conforme con el cual, *“el declarante puede usar una apreciación flexible para casos especiales de mercancías usadas, obsoletas o deterioradas previsto en el artículo 192 de la resolución en cita”*

Dijo que la falta de valoración de las pruebas por parte del tribunal “generó “error en derecho” (...) por cuanto las pruebas documentales y dictamen pericial que reposan en el expediente, comprobaron que el valor declarado por CD SYSTEMS en las declaraciones *“para la finalización de los sistemas especiales de importación-Exportación (Plan Vallejo) (...)* fue muy superior al valor real de los repuestos para esa fecha (...)”

Con el siguiente cuadro explicó la supuesta diferencia:

Valor total declarado repuestos	Valor determinado en el Dictamen Pericial	Valor contable certificado por el Revisor Fiscal	Valor Avalúo Ingenieros W.R (Prueba anexa a la demanda)
\$886.000.353	\$538.706.691	\$530.374.164	\$187.168.618
Valor Pagado	Valor que correspondería pagar por IVA	Valor que correspondería pagar por IVA	Valor que correspondería pagar por IVA
\$141.760.056	\$86.193.071	\$84.859.866	\$29.946.979
Pago de lo no debido- valor pagado de más (diferencia entre lo pagado y lo que correspondería pagar)	\$55.566.986	\$56.900.190	\$111.813.078

Insistió en que el numeral 4 del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 prohíbe aplicar el método de valor de transacción cuando ha habido un cambio de modalidad y que la DIAN le debe devolver lo que pagó en exceso, mas no ser sancionado, puesto que obró en su propia contra y no en contra de la DIAN.

Sobre los presuntos errores de procedimiento insistió en los argumentos de la demanda sobre la expedición extemporánea del requerimiento especial aduanero.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora dijo que, sobre los hechos de la demanda, reiteraba lo dicho en los alegatos de conclusión que presentó ante el Tribunal Administrativo.

Sobre el concepto de violación de la demanda, insistió en que las declaraciones de importación que fueron objeto de liquidación oficial de revisión de valor tuvieron como objeto finalizar cierto programa de importación exportación —Plan Vallejo—, mediante la modificación de la modalidad de importación temporal a la modalidad de importación ordinaria.

Que, en esa medida, la DIAN debió aplicar los artículos 169 y 216 de la Resolución 4240 de 2000 que regulan la forma en que se deben valorar los bienes cuya declaración de importación es objeto de modificación en la modalidad de importación.

Que, conforme con esas normas, para determinar el valor en aduana de la mercancía se debe tener en cuenta el estado de usada al momento en que se presenta la declaración de importación ordinaria. Que el método del valor de transacción está prohibido porque cuando se modifica la modalidad de importación *“no existe ningún tipo de transacción”*.

Insistió en que el Tribunal apreció de manera equivocada los hechos de la demanda, pues partió de considerar que las declaraciones objeto de la liquidación oficial de revisión de valor eran de corrección y no de modificación de la modalidad.

Recalcó que la DIAN debió utilizar el método de valoración del “último recurso”, método que permite acudir a un perito para efectuar la valoración en aduana de la mercancía.

En lo demás, reiteró de manera sucinta los demás cargos de la demanda, en especial, todo lo dicho sobre la supuesta falta de valoración de las pruebas que dan cuenta, a su juicio, del valor real de la mercancía.

La DIAN dijo que era temeraria la afirmación de la parte actora en el sentido de que el tribunal se equivocó. Señaló que el fundamento de la sentencia es el incumplimiento del artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000.

Precisó que la parte actora, en las declaraciones de importación que fueron objeto de liquidación oficial de revisión de valor, depreció tanto los bienes de capital como los repuestos, en contravía de lo previsto en el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000.

Señaló que de conformidad con los artículos 247 del Decreto 2685 de 1999 y 174 de la Resolución 4240 de 2000, el primer método de valoración es el método del valor de transacción. Que *“es por ello que el valor en aduana de las mercancías descritas en las declaraciones de modificación (...) se determina conforme al valor de transacción previsto en el artículo 1 del Acuerdo de valoración de la OMC. Es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías **consignadas en la declaración de importación temporal para perfeccionamiento activo (Plan Vallejo) que ampara la importación de los repuestos y/o partes: Por tanto, dicho valor no puede ser objeto de depreciación.**”* (negrilla fuera de texto).

Insistió en que la parte actora no importó los repuestos como unidades funcionales. Que la DIAN sí valoró las pruebas aportadas. Que es un hecho grave que la parte actora diga que incurrió en pago de lo no debido por haber declarado, supuestamente, un valor en aduana mayor al que correspondía. Que esa afirmación era grave porque en materia aduanera es delicado tanto la subvaloración como la sobrevaloración de la mercancía. Que tampoco se configuró el silencio administrativo positivo, y que la DIAN expidió en término el requerimiento especial aduanero.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El agente del Ministerio Público conceptuó en el sentido de que se confirme la sentencia apelada. Dijo que el problema principal de la litis versaba sobre el método de valoración en aduanas que se debía aplicar a las mercancías que fueron importadas por la parte actora, concretamente, a las partes y accesorios importados, puesto que para la demandante esos bienes hacen parte de una unidad funcional, en tanto que para la DIAN, no.

Luego de analizar lo que son las unidades funcionales al tenor del artículo 133 del Decreto 2685 de 1999, dijo que de la valoración de las pruebas era dable concluir que los bienes se importaron de manera aislada y no como unidad funcional. Que, en esa medida, la norma aplicable al caso concreto era el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000 que dice que las partes y accesorios que se importen aisladamente se deben valorar conforme con los métodos previstos en el artículo 247 del Decreto 2685 de 1999. Que el primero de esos métodos es el método del valor de transacción que, a su juicio, fue aplicado por la DIAN conforme con lo establecido en el artículo 174 de la Resolución 4240 de 2000.

Que ese método también es aplicable, porque *“la determinación de la valoración para el caso de la importación de partes, se debe realizar con base en la valoración establecida en la declaración inicial, eso es, la efectuada al momento de su recibo en el territorio nacional cuando se efectuó la inspección física, tal como lo disponen la Resolución 4240 de 2000, artículo 216 y 222 (...)”*.

Que, en esa medida, como la parte actora depreció los bienes declarados, disminuyó la base gravable, hecho que está tipificado como sancionable en el artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

En relación con los argumentos referidos a la actividad probatoria de la DIAN, dijo que las pruebas que la parte actora adujo partían del supuesto de la aceptación de que es procedente la depreciación de los bienes importados. Que como la parte actora pasó por alto la prohibición específica de hacer esa depreciación, las pruebas no eran necesarias.

Sobre los cargos que aluden a la omisión de los términos del proceso, coincidió con la DIAN en que el requerimiento aduanero especial se puede expedir dentro del término de firmeza de la declaración de importación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la empresa CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A., en calidad de parte actora, procede la Sala a decidir si son nulos los actos administrativos mediante los cuales, la Administración Especial de Aduanas de Bogotá de la U.A.E. DIAN le formuló liquidación oficial de revisión de valor respecto de dos declaraciones de importación.

La litis, como lo dijo la parte actora, se concreta a dos aspectos: el referido a la violación al debido proceso y el referido a la valoración en aduana de las mercancías.

DE LA VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO.

Le corresponde a la Sala definir si son nulos los actos administrativos demandados por violación de los artículos 29, 228 y 209 de la Carta Política, 3º del C.C.A., 2º y 509 del Decreto 2685 de 1999. El cargo alude a la violación del debido proceso por falta de competencia temporal de la DIAN para expedir el

requerimiento especial aduanero. No aludía, como se interpretó en la sentencia apelada, a la configuración del silencio administrativo positivo.

Sobre este cargo, para la parte actora, la DIAN debió expedir el requerimiento especial aduanero, a más tardar, dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que la DIAN concedió la autorización de levante a las declaraciones de importación que fueron objeto de la liquidación oficial de revisión de valor, pues fue en ese momento que la autoridad aduanera identificó la causal para formular la liquidación oficial. En cambio para la DIAN, estaba facultada para expedir el requerimiento aduanero especial dentro del término firmeza de las declaraciones de importación, esto es, dentro de los tres años siguientes a la fecha de autorización de levante.

La Sala reitera² que, en general, los términos procesales que tiene el Estado para proferir las decisiones correspondientes son términos de tipo perentorio pero no necesariamente preclusivos. Es decir que, así esté vencido un plazo, la decisión correspondiente resulta válida y eficaz, salvo que el legislador expresamente haya consagrado otra disposición como cuando estipula la preclusión del término en el sentido de indicar que la Administración pierde competencia para decidir y que, en su lugar, surja el acto ficto o presunto favorable al administrado. El vencimiento de los plazos meramente perentorios puede implicar la responsabilidad personal del agente que se ha demorado en tomar la decisión pero no afecta la validez de la decisión misma. Ese tipo de plazos son los más comunes en el derecho procesal, como por ejemplo, el plazo para dictar la sentencia que instituye tanto el C.C.A. como el C.P.C. Así esté vencido el plazo, la sentencia es válida y eficaz, sin perjuicio de que pueda existir en un momento dado responsabilidad personal del funcionario judicial si el vencimiento del plazo ocurrió injustificadamente.

En general, las normas de competencia temporal, esto es, por razón del tiempo, que es el tema que subyace en un plazo legal para producir una decisión, deben interpretarse a favor de la competencia misma. Así, sólo cuando está expresamente previsto otro efecto, el vencimiento del plazo no comporta siempre y necesariamente un caso de silencio administrativo positivo y mucho menos de nulidad de los actos administrativos.

En el caso concreto no se discute, porque es un hecho reconocido por ambas partes, que la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero por fuera del término de los 30 días a que alude el artículo 509 del Decreto 2685 de 1999. Pero también es un hecho cierto, y no desvirtuado por la parte actora, que la DIAN inició la actuación administrativa para formular la liquidación oficial de revisión de valor dentro del término de firmeza de las correspondientes declaraciones de importación. Estas circunstancias de hecho indican que la DIAN actuó con competencia, pues lo hizo dentro de los plazos legalmente establecidos y, por tanto, no violó el derecho al debido proceso. El desconocimiento del término perentorio de los 30 días, como se comentó, podría implicar la responsabilidad personal del agente que expidió el acto de trámite pero jamás implica la nulidad de las actuaciones surtidas con posterioridad a la expedición de ese requerimiento, con mayor razón si el requerimiento se expide en otra de las oportunidades procesales que prevé la ley para el efecto.

Si bien, en el caso concreto, la controversia de valor se suscitó en el curso del control aduanero simultáneo de la operación de comercio exterior, esto es, dentro del proceso de importación, y no en desarrollo de un programa de fiscalización de control posterior, para los dos eventos, el Decreto 2685 de 1999 permite que las autoridades aduaneras expidan el requerimiento especial aduanero dentro de los 30 días siguientes a la identificación de la causal que da lugar a la formulación de la liquidación oficial (artículo 509) o dentro del plazo de firmeza de la declaración de importación, esto es, dentro de los 3 años siguientes a la presentación de la

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de octubre de 2009. Expediente 16482. Demandante World Customs & Cía. Ltda. SIA. Consejero Ponente: doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

declaración de importación (artículo 131³). Por lo tanto, no prospera el cargo de la apelación.

DE LA VALORACIÓN EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS.

Le corresponde a la Sala definir si el método de valoración en aduana denominado “Valor de Transacción” era el método que se debió aplicar al caso concreto en la medida que alude a la importación de bienes cuyas declaraciones de importación finalizan un régimen especial de importación temporal para dejar los bienes en el país bajo la modalidad de importación ordinaria. Para la parte actora, el método que la DIAN debió aplicar es el método de valoración del último recurso. Para la DIAN, el valor en aduana que la parte actora debió consignar en las declaraciones de importación de modificación es el mismo que consignó en las declaraciones de importación inicial, esto es, las declaraciones de importación temporal al amparo de los sistemas especiales de importación exportación —Plan Vallejo— y que corresponde al valor en aduana determinado de conformidad con el método del valor de transacción.

La Sala considera que los actos administrativos demandados se ajustan a derecho y, por ende, anticipa que confirmará la sentencia del a quo, pero por las siguientes razones:

- **De los sistemas especiales de importación – exportación —Plan Vallejo.**

Mediante el Decreto 444 de 1967, que reguló el régimen de cambios internacionales y de comercio exterior, el gobierno nacional creó los denominados sistemas especiales de importación – Exportación —Plan Vallejo— como un programa de incentivo a las exportaciones.

De conformidad con el mentado decreto, las personas naturales o jurídicas pueden acogerse a programas de importación de materias primas e insumos <<artículos 172, 173, literal b)>> y de bienes de capital y repuestos <<artículos 173 lit. c) y 174>> con el compromiso de producir bienes para fines de exportación. Como contraprestación, la importación goza de la exención de los derechos de aduana ad valorem, salvo para los programas de bienes de capital a que alude el artículo 174 del Decreto 444 de 1967.

En aras de fortalecer los mentados programas, el estatuto tributario reguló la exclusión del impuesto sobre las ventas para la importación de las materias primas <<artículo 428, literal a)>> y para la importación **temporal** de maquinaria pesada para industrias básicas <<artículo 428, literal e)>>.

La parte II de la sección VI del capítulo VI del título V del Decreto 2685 de 1999 reguló la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo en desarrollo de los sistemas especiales de importación-exportación.

De conformidad con el artículo 168 del Decreto 2685 de 1999 *“Se entiende por importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación, la modalidad que permite recibir dentro del territorio aduanero nacional, al amparo de los artículos 172, 173 y 174 del Decreto Ley 444 de 1967, con suspensión total o parcial de tributos aduaneros, mercancías específicas destinadas a ser exportadas total o parcialmente en un plazo determinado, después de haber sufrido transformación, elaboración o reparación, así como los insumos necesarios para estas operaciones. (...)”*

³ “Decreto 2685 de 1999. ARTICULO 131. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN.

La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero.

Cuando se ha corregido o modificado la Declaración de Importación inicial, el término previsto en el inciso anterior se contará a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Corrección o de la modificación de la Declaración.”

Según la citada norma, bajo esta modalidad de importación también se pueden importar las maquinarias, los equipos, los repuestos y las partes que vayan a ser utilizados en la producción y comercialización, en forma total o parcial, de bienes y servicios destinados a la exportación.

El artículo 169 del Decreto 2685 de 1999 regula cómo se deben liquidar los tributos aduaneros, estos es, el arancel y el impuesto sobre las ventas, así:

“ARTICULO 169. DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN.

En las Declaraciones de Importación temporal de materias primas e insumos al amparo de los artículos 172 y 173 literal b) del Decreto Ley 444 de 1967, **no se liquidarán ni pagarán tributos aduaneros.**

En las Declaraciones de Importación temporal de bienes de capital, partes y repuestos al amparo del artículo 173, literal c) del Decreto Ley 444 de 1967, **no se liquidarán ni pagarán tributos aduaneros.**

En las Declaraciones de Importación temporal de bienes de capital, partes y repuestos al amparo del artículo 174 del Decreto Ley 444 de 1967, **se liquidarán y pagarán los derechos de aduana.**” (negrilla fuera de texto)

Habida cuenta de que la permanencia de los bienes importados en desarrollo de los sistemas especiales de importación y exportación está supeditada al cumplimiento de los compromisos de exportación, el Decreto 2685 de 1999 también regula las condiciones en que se debe terminar el régimen de importación temporal.

Así, para el caso del cumplimiento del 100% de los compromisos de exportación, y tratándose de la terminación de la modalidad de importación temporal de bienes de capital y de repuestos, el artículo 175 del Decreto 2685 de 1999 dispone lo siguiente:

“ARTICULO 175. TERMINACIÓN DE LA IMPORTACIÓN TEMPORAL EN DESARROLLO DE LOS SISTEMAS ESPECIALES DE IMPORTACIÓN - EXPORTACIÓN DE BIENES DE CAPITAL Y REPUESTOS POR CUMPLIMIENTO DE LOS COMPROMISOS DE EXPORTACIÓN. Cuando se hayan importado bienes de capital y repuestos bajo la modalidad de importación temporal en desarrollo de los sistemas especiales de importación- exportación, al amparo de los artículos 173, literal c) o 174 del Decreto Ley 444 de 1967, una vez que el INCOMEX o la entidad que haga sus veces, expida la certificación de cumplimiento de los compromisos de exportación de los bienes producidos, el usuario dentro de los sesenta (60) días siguientes a la fecha de expedición de la citada certificación, deberá reexportar los bienes de capital y repuestos, **o modificar la Declaración de Importación inicial para declararlos en importación ordinaria, liquidando y pagando en este último caso el impuesto sobre las ventas correspondiente.** (...)” (negrilla fuera de texto)

- **De la valoración en aduana de partes y repuestos importados temporalmente en desarrollo de programas especiales de importación- exportación (plan Vallejo) cuando se modifica la modalidad de importación temporal a la modalidad de importación ordinaria.**

Conviene precisar que la valoración en aduana de las mercancías importadas se regula por el Acuerdo de Valoración de la OMC.

El Acuerdo de Valoración de la OMC, como comúnmente se le conoce, es un acuerdo multilateral sobre el comercio de mercancías que corresponde al anexo 1A del Acuerdo de la OMC o *“Acuerdo por el cual se establece la Organización Mundial de Comercio (OMC) sus acuerdos multilaterales, anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino”*⁴. El nombre técnico o el verdadero nombre del Acuerdo de Valor de la OMC es *“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y comercio —GATT.”*

El artículo VII del GATT⁵ contiene los principios generales de la valoración en aduana de la mercancía importada. Uno de tales principios es el denominado principio del “valor real”, previsto en el numeral 2, literales a) y b), del artículo VII del GATT, así:

*“2 (a) El valor en aduana de las mercancías importadas deberá basarse **en el valor real de la mercancía importada** a la que se aplica el derecho o en el de una mercancía similar; pero no en el valor de productos de origen nacional ni en valores arbitrarios o ficticios.”*

(b) El “valor real” deberá ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o de las similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que habrá de tenerse en cuenta se deberá referir, según la elección realizada de una vez para siempre por el país importador, bien a (i) cantidades comparables, bien a (ii) cantidades fijadas de una manera tan favorable, por lo menos, para el importador, como si se tomara el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.”

Con fundamento en este principio del “valor real”, en materia de valoración en aduana han operado dos nociones del valor —nociones que, en todo caso, han procurado que se cumpla el principio de uniformidad en la metodología de fijación del valor en aduanas de las mercancías que son objeto de importación—: la noción teórica y la noción positiva.

Conforme con la noción teórica, el valor en aduanas de la mercancía corresponde al precio **al que se vendería** la mercancía objeto de valoración, en condiciones determinadas de lugar, de tiempo y de independencia entre comprador y vendedor⁶. En cambio, conforme con la noción positiva, el valor en aduana corresponde al precio **al que se vende** la mercancía.⁷

⁴ Colombia formalizó su adhesión a este acuerdo, mediante la Ley 170 de 1994.

⁵ Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

⁶ RAFAEL HERRERA YDÁÑEZ. JAVIER GOIZUETA SANCHEZ. *Valor en Aduana de las Mercancías Según el Código del GATT*. Publicación de la Revista Aduanas y Ediciones ESIC. Madrid. 1985. Pág. 24 a 28

Ydñez y Goizueda explican que la principal diferencia entre las dos nociones del valor reside en el hecho de que la noción teórica es de una gran elasticidad puesto que no obliga, necesariamente, a emplear la regla de la mercancía <<idéntica o similar>>, sino que permite valorar las mercancías según sus propias características. Que esto trae como consecuencia que, si el precio real de la transacción está de acuerdo con los elementos que conforman la noción teórica, tal precio se puede aceptar inmediatamente como base del valor en aduana, siempre que se trate de mercancías importadas en condiciones de libre competencia. Pág. 49 y 50

⁷ Idem. Pág. 47.

En la actualidad, y a partir de la adopción del Acuerdo de Valoración de la OMC, rige la noción positiva, según se deduce de los métodos de valoración que se deben aplicar para establecer el valor en aduana de la mercancía importada.

El primer método de valoración es el método del "Valor de Transacción" previsto en el numeral 1 del artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC en los siguientes términos:

<<ARTÍCULO 1.

- 1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:*
 - a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:*
 - i. impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;*
 - ii. limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o*
 - iii. no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;*
 - b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;*
 - c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y*
 - d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.*
- 2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.*
 - b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:*
 - i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;*
 - ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;*
 - iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;*

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

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

De otra parte, el Acuerdo de valoración de la OMC dispone que si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto para el método del valor de transacción, el valor en aduana se determinará por los distintos métodos supletorios que, en todo caso, se aplican de manera sucesiva. Tales métodos son: El método del “valor de transacción de mercancías idénticas” (artículo 2º), el método del “valor de transacción de las mercancías similares” (artículo 3º), el método “deductivo” (artículo 5º), el Método del “valor reconstruido” (artículo 6º) y el método del “Último Recurso” (artículo 7º).

El Decreto 2685 de 1999 acogió todos los métodos pues definió el valor en aduanas de las mercancías importadas como el valor de las mercancías para la percepción de los derechos de aduana ad-valorem, establecido de conformidad con los procedimientos y los métodos del Acuerdo de Valoración de la OMC, en concordancia con la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (hoy Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina)

Específicamente, respecto del método del “Valor de Transacción”, el artículo 247 del decreto 2685 de 1999 dispone que se rige por los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC y sus Notas Interpretativas.

A nivel de la Comunidad Andina, el artículo 1º de la Decisión 571, que derogó la Decisión 378, también dispuso que *“Para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del «Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», en adelante llamado Acuerdo de Valoración de la OMC (...)”*

En consecuencia, para Colombia también rige en la actualidad la noción positiva derivada del principio del “valor real” de las mercancías importadas. Por lo tanto, y en aplicación del Acuerdo de Valoración de la OMC, de la Decisión 571 de la CAN y del Decreto 2685 de 1999, cuando se va a determinar el valor en aduana de la mercancía debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Que el valor en aduanas de las mercancías se fija para efectos de la ***percepción de los derechos de aduana ad-valorem***⁸
- Que el primer método de valoración es el método del valor de transacción.
- Que sólo cuando no se pueda aplicar el método del valor de transacción se deben aplicar de manera sucesiva los métodos siguientes, en el orden establecido en el Acuerdo de Valoración de la OMC, hasta llegar al que permita establecer el valor en aduana.

Ahora bien, para que se aplique el método del valor de transacción se deben dar las condiciones previstas en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Tales condiciones las precisó la DIAN en el artículo 174 de la Resolución 4240 de 2000, así:

⁸ El artículo 15 del Acuerdo valoración de la OMC dispone que “la expresión <<valor en aduana de las mercancías importadas>> designa el valor de las mercancías, a efectos de la percepción de los derechos de aduana <<ad valorem>> sobre las mismas.”

“ARTÍCULO 174. APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL "VALOR DE TRANSACCIÓN". El Método del Valor de Transacción es el primero de los métodos previstos por el Acuerdo que prevalece sobre los demás, en la determinación del valor en aduana de una mercancía importada, siempre y cuando concurren las circunstancias previstas en los Artículos 1o y 8o del mismo Acuerdo, según se señala a continuación:

1. Que la mercancía a valorar **haya sido objeto de una negociación** que implique una **transferencia internacional** efectiva, es decir, **se haya realizado una venta inmediatamente anterior a la exportación con destino a Colombia.**
2. **Que se haya acordado un precio real que implique un pago,** independientemente de la fecha en que se haya realizado la transacción, y en consecuencia, sin que se tenga en cuenta cualquier fluctuación posterior de los precios.
3. Que en los anteriores términos, **pueda demostrarse documentalmente el precio efectivamente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada,** así no implique una transferencia efectiva en dinero, ya que el pago puede efectuarse a través de carta de crédito o de otros instrumentos negociables.
4. Que se cumplan todos los requisitos exigidos en los literales a), b), c) y d) del Artículo 1o del Acuerdo.
5. Que si hay lugar a ello, el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables, según lo previsto en el artículo 8o del Acuerdo.”

De otra parte, el artículo 175 de la Resolución 4240 de 2000 reitera que el Método del Valor de Transacción puede ser aplicado, si la mercancía objeto de la valoración fue vendida con miras a la exportación **inmediata** hacia Colombia.

Por lo tanto, cuando el usuario aduanero o la DIAN establecen que no se puede aplicar el método del valor de transacción, deben acudir a los demás métodos, se reitera, de manera sucesiva.

El método del último recurso, como su nombre lo indica, es la última opción a la que se debe acudir cuando, después de haber aplicado los métodos precedentes, no se pudo hallar el valor en aduana de la mercancía. Conforme con este método, el artículo 7º del Acuerdo de Valoración de la OMC permite la utilización de criterios razonables para establecer el valor real de la mercancía, criterios que, en todo caso, deben ser compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo de Valoración de la OMC y del artículo VII del GATT. Para el efecto, la DIAN o los usuarios aduaneros pueden acudir a las bases de datos disponibles en Colombia, como país de importación.

La Resolución 4240 de 2000, en la sección II del capítulo III del título VI, reguló ciertos casos especiales en desarrollo del método del último recurso. Dentro de tales casos se contempló el de las mercancías importadas temporalmente para reexportación en el mismo estado y el de las mercancías que van a ser objeto de un cambio de modalidad de importación.

Para el primer caso, esto es, para las mercancías importadas temporalmente para reexportación en el mismo estado, el artículo 209 de la Resolución 4240 de 2000 dispone que el método del valor de transacción se deja de aplicar sólo si no se cumplen los requisitos establecidos por el Acuerdo de Valoración de la OMC y que, en consecuencia, se debe recurrir a los métodos de valoración subsiguientes.

Que si es necesario aplicar el método del último recurso, se pueden utilizar los precios de referencia.

Para el segundo caso, esto es, para las mercancías que van a ser objeto de un cambio de modalidad, el numeral 4º del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 216. (...) 4. Mercancías importadas temporalmente para perfeccionamiento activo al amparo de los artículos 173 literal c) y 174 del Decreto-ley 444 de 1967, que van a ser declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria.

Cuando **proceda** el pago **de los tributos aduaneros**, deberá determinarse una base gravable de conformidad con el **estado de la mercancía en el momento de la valoración**.

Si la mercancía es **adquirida** para dejarla de manera definitiva en el país, **por tratarse de una venta que no es para la exportación a Colombia, no podrá valorarse** con el Método del Valor de Transacción, en consecuencia, tendrán que utilizarse los métodos subsiguientes en el orden prescrito. **En el Método del Último Recurso, se aplicará el Valor de Transacción de manera flexible, tomando como base el precio de adquisición, sin aplicar porcentajes de depreciación.**

Si la mercancía no fue objeto de compraventa, teniendo en cuenta el documento que demuestre el precio de la mercancía en el estado que presente en el momento de la importación inicial, **se aplicará un procedimiento razonable según lo previsto en el artículo 7o. del acuerdo. A este precio se le descontarán los porcentajes por uso, obsolescencia, daño, deterioro o avería, conforme al estado que presenta la mercancía en el momento de la valoración.** Para el efecto, se actuará de acuerdo con lo establecido en los artículos 197, 199 y 205 de esta resolución.” (negrilla y cursiva fuera de texto)

Los artículos 197, 199 y 205 de la Resolución 4240 de 2000 aluden, respectivamente, a las mercancías que pueden ser objeto de depreciación, a las mercancías obsoletas y a las mercancías averiadas, dañadas o deterioradas.

El artículo 197 dispone que podrán depreciarse las maquinarias y equipos de los capítulos 84 y 85, los vehículos de los capítulos 86, 87, 88 y 89 y los artefactos y equipos del capítulo 90. En concordancia con esta norma, el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000 prevé que no son depreciables las partes y accesorios.

De las citadas normas se colige lo siguiente:

Que el numeral 4º del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 descarta la aplicación del método del valor de transacción cuando dispone que para las mercancías que van a ser objeto de cambio de modalidad, la base gravable de los tributos aduaneros debe determinarse de conformidad con el estado de la mercancía. Sin embargo, esa medida se justifica porque la norma citada parte de dos supuestos, a saber:

- Conforme con el primer supuesto, el numeral 4º del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 dispone que aunque la mercancía haya sido **adquirida** de manera previa e inmediata a la modificación de la modalidad

de importación para dejarla de manera definitiva en el país, es evidente que esa adquisición no se surtió para efectos de la exportación de los bienes desde un tercer país hacia Colombia y mucho menos de manera inmediata porque se supone que los bienes importados temporalmente fueron introducidos al país en otro momento y eso justifica que haya una declaración de importación inicial y que, por tanto, no se cumpla una de las condiciones que se exigen para aplicar el método del valor de transacción, esto es, que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación que implique una transferencia internacional efectiva, es decir, **“que se haya realizado una venta inmediatamente anterior a la exportación con destino a Colombia.”**

Que, en estos eventos, entonces, deben utilizarse los métodos de valoración en aduana subsiguientes, en el orden prescrito en el Acuerdo de Valoración de la OMC. En caso de que deba utilizarse el método del último recurso debido a que se descartaron los métodos anteriores, el numeral 4º del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 permite que se tome el precio de adquisición de la mercancía pactado de manera antecedente a la modificación de la declaración de importación, pero sin aplicar porcentajes de depreciación.

- Conforme con el segundo supuesto, si la mercancía no fue objeto de compraventa, porque fue adquirida con ocasión de la importación temporal, esto es, con ocasión de la declaración de importación inicial, el numeral 4º del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 permite que se apliquen criterios razonable de valoración y, para el efecto, permite tener en cuenta el documento que demuestre el precio de la mercancía en el estado en que se presentó en el momento de la importación inicial. A este precio, dispone la norma, se le pueden descontar los porcentajes por uso, obsolescencia, daño, deterioro o avería, conforme al estado que presenta la mercancía en el momento de la valoración, esto es, cuando se modifica la declaración de importación temporal a ordinaria. Sin embargo, es menester tener en cuenta que sólo pueden ser objeto de depreciación las maquinarias. No son objeto de depreciación las partes y accesorios.

Ahora bien, hay ciertas maquinarias que por su tamaño necesariamente se tienen que importar al país de manera fraccionada y en diferentes embarques. Para tales eventos, los elementos o componentes de tales maquinarias constituyen partes de una Unidad Funcional. Así lo dispuso el artículo 133 del Decreto 2685 de 1999, para efectos de la clasificación arancelaria de ese tipo de bienes, porque para efectos del control aduanero, se exige que cada envío se declare por la subpartida arancelaria que el arancel de aduanas establezca para la unidad funcional. Por eso, en cada declaración de importación se debe dejar constancia de que la mercancía descrita es parte de la unidad funcional. Si las partes se declaran de manera individual, la mercancía recibe el tratamiento general, es decir, se debe declarar por la subpartida arancelaria correspondiente a la parte o repuesto individualmente considerado.

Para efectos de la valoración en aduanas de la mercancía, esa circunstancia también es relevante, puesto que cuando la parte de la unidad funcional se declara por la subpartida de la unidad funcional y se advierte que forma parte de esta, el valor en aduana de la unidad funcional, sea por el método del valor de transacción o por los métodos subsiguientes, alude al precio o valor real de la unidad funcional como un todo. Sólo en estas circunstancias, entonces, sería procedente que se apliquen los criterios de depreciación a las partes y repuestos,

puesto que se infiere que se está depreciando la unidad funcional, no sólo la parte o el repuesto.

En este contexto se procede a analizar el caso concreto.

- **Del análisis del caso concreto:**

En el caso concreto se encuentran probados los siguientes hechos, relevantes para decidir la litis.

- La parte actora, en desarrollo de cierto programa especial de los sistemas especiales de importación y exportación de bienes de capital —Plan Vallejo—, importó en el año 1998 maquinaria, partes y repuestos, estos últimos de manera independiente y no como parte de una unidad funcional. De eso dan cuenta las pruebas que obran en el proceso.
- El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante oficio 2-2004-064939, certificó que la parte actora cumplió el 100% del cuarto compromiso de exportación del Programa Plan Vallejo BR-1274.
- En virtud de la citada certificación, la parte actora presentó de manera oportuna, las declaraciones de importación 0100010551182 y 01000010551191, con el ánimo de modificar la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital, partes y repuestos al amparo del Programa Plan Vallejo BR-1274 a la modalidad de importación ordinaria. Todo con el ánimo de finalizar el régimen de importación temporal y dejar los bienes declarados de manera definitiva en el país.
- En esas declaraciones de importación, la parte actora modificó el valor en aduanas tanto de las maquinarias como de las partes y repuestos. Esa modificación se hizo para efectos de la liquidación del impuesto sobre las ventas, impuesto que se causó en el momento de la modificación de la declaración de importación temporal a la modalidad de importación ordinaria, toda vez que la exclusión de ese impuesto solo beneficia a las importaciones temporales (artículo 428 literal e)).
- Las declaraciones de importación identificadas con los números 0100010551182 y 01000010551191 fueron objeto de inspección aduanera. Habida cuenta de que la DIAN advirtió que esas declaraciones amparaban partes y repuestos y que tales bienes fueron depreciados, objetó la valoración en aduanas con fundamento en el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000 y no autorizó el levante en las declaraciones de importación.
- Para obtener el levante, la parte actora constituyó garantía de cumplimiento de obligaciones aduaneras con el objeto de amparar el pago de los tributos aduaneros que se derivaran del resultado de la controversia de valor.
- El 9 de marzo de 2006, la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero, acto administrativo de trámite con el que inició formalmente la actuación administrativa correspondiente a formular liquidación oficial de revisión de valor.

- El 4 de abril de 2006, la parte actora contestó el requerimiento especial aduanero en el que pidió que se decretara la prueba pericial para que un profesional experto en contabilidad y un experto en valoración en aduanas inspeccionara, explicara, revisara y comprobara el valor de las mercancías importadas amparadas en las declaraciones de modificación identificadas con los números 0100010551182 y 01000010551191.
- Mediante auto del 20 de abril de 2006, la DIAN denegó la prueba pericial solicitada por impertinente e innecesaria.
- Mediante la Resolución 1046 del 16 de mayo de 2006, la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Bogotá de la DIAN formuló liquidación oficial de revisión de valor. Para el efecto, seleccionó 23 declaraciones de importación, del total de declaraciones de importación temporal que fueron amparadas en las declaraciones de importación de modificación identificadas con los números 0100010551182 y 01000010551191, en virtud de que amparaban la importación ordinaria de repuestos y partes que habían sido objeto de depreciación para determinar el valor en aduana. La DIAN contravirtió esa depreciación con fundamento en el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000. La liquidación oficial de revisión de valor se confirmó mediante la Resolución 112 del 31 de agosto de 2006.

Conforme con los hechos analizados y la controversia de valor que propuso la DIAN, la Sala destaca que los actos administrativos cuya nulidad se demanda, esto es, la liquidación oficial de revisión de valor y la resolución que la confirmó, se fundamentaron en el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000, norma que prohíbe depreciar las partes y los repuestos de máquinas, cuando tales partes y repuestos se importen de manera aislada y no como parte de una unidad funcional.

La parte actora alegó que los repuestos si podían ser objeto de depreciación porque los había importado como parte de una unidad funcional. Sin embargo, no demostró su dicho, pues las declaraciones de importación temporal para perfeccionamiento activo que obran como prueba en el expediente dan cuenta de que en el año 1998 importó partes y los repuestos de manera aislada.⁹

En vista de que la parte actora no demostró que las partes y repuestos hacían parte de una unidad funcional, alegó que, para el caso concreto, la DIAN debió aplicar el método de valoración del último recurso sin necesidad de aplicar los métodos de valoración precedentes.

Para la Sala, conforme se precisó anteriormente, esa interpretación es errada porque el numeral 4 del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 no dice eso. Lo que sí dice es que como no se puede aplicar el método del valor de transacción, se pueden aplicar los métodos subsiguientes y que, en caso de que con estos métodos no se logre hallar el *valor real* de la mercancía y se tenga que acudir al método del último recurso, se puede tomar el precio de la mercancía en el estado en que se presentó en el momento de la importación inicial que, para el caso concreto, corresponde al valor en aduana consignado en las declaraciones importación temporal que el usuario aduanero presentó inicialmente en el año 1998. En estos eventos, entonces, se puede tener en cuenta el documento que demuestre el precio de la mercancía en el año 1998. Eso fue lo que hizo la DIAN, puesto que tomó el valor en aduana que la parte actora consignó en las declaraciones iniciales, puesto que se parte del presupuesto de que el valor en aduana declarado en ese momento corresponde al precio de transacción de la venta de la mercancía para la exportación hacia Colombia para ese año.

⁹ Folios 101 a 123 c.p.

Ahora bien, no obstante que como criterio razonable, en aplicación del artículo 7º del Acuerdo de Valoración de la OMC, el numeral 4 del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 permite que a ese valor se le descuenten los porcentajes por uso, obsolescencia, daño, deterioro o avería; para el caso concreto, la DIAN consideró, de manera acertada, que no había lugar a hacer esos descuentos puesto que el artículo 198 de la citada resolución prohíbe hacerlo cuando las partes y/o repuestos de las maquinarias se declaran de manera aislada y no como parte o repuesto de una unidad funcional.

De otra parte, el numeral 4 del artículo 216 de la Resolución 4240 de 2000 también permite valorar la mercancía en el estado en que se encuentre en el momento de la presentación de la declaración de modificación siempre y cuando a ese trámite *le anteceda la transacción comercial de venta* de las partes y repuestos, porque, entonces, se toma como valor en aduana de la mercancía, el precio pagado por los bienes.

Según la parte actora, cuando se modifica la modalidad de importación “*no existe ningún tipo de transacción*”, y, por eso, siempre habría lugar a aplicar el método de valoración del último recurso. Sin embargo, esa interpretación tampoco es acertada, porque las normas aduaneras no regulan las transacciones internacionales al punto de restringirlas o prohibirlas. De ahí que, es común que cualquier importación de bienes, independientemente de la modalidad de importación, esté precedida de un negocio internacional. Por esa misma razón es que, para efectos de la valoración, el usuario aduanero debe explicar las condiciones en que fueron negociadas las partes, pues a partir de este presupuesto se decide si es aplicable el método de valor de transacción o los subsiguientes.

Por eso, en el caso concreto, la DIAN le solicitó a la parte actora que remitiera la información relacionada con el negocio internacional de adquisición de las partes y repuestos importados, tales como las declaraciones de cambio, los extractos bancarios que reflejaran la nota débito de la transacción, el contrato de compraventa, los documentos que acreditaran el precio pactado, la factura de transporte y las cartas de crédito.

Conforme con la información reportada, se aprecia que las partes y repuestos fueron adquiridos en el año 1998¹⁰, año de la presentación de las declaraciones importación temporal de las partes y repuestos en desarrollo de cierto programa autorizado al amparo de los sistemas especiales de importación y exportación (plan Vallejo), y no en el año 2005, año de la presentación de las declaraciones de importación ordinaria de tales partes y repuestos en virtud de la terminación del programa de plan Vallejo.

De manera que, la prueba pericial con que la parte actora quiso demostrar el precio de las partes y repuestos al año 2005 sí era innecesaria, como lo dijo la DIAN, porque esa prueba sólo podría haber sido considerada si la parte actora hubiera demostrado que las partes y repuestos fueron adquiridos en el año 2005. En esa medida, la DIAN no vulneró el derecho al debido proceso y de defensa de la parte actora cuando denegó la práctica de la prueba pericial, como tampoco lo hizo el Tribunal, ni lo hace esta Sala cuando se dejan de valorar pruebas innecesarias. Las pruebas que aportó la parte actora ante esta instancia para demostrar el estado de las partes y repuestos y su supuesto valor son innecesarias, inconducentes e inútiles porque no conducen a establecer el valor en aduanas de las mercancías conforme con los métodos de valoración previstos en el Acuerdo de Valoración de la OMC y en las normas comunitarias y nacionales.

La Sala reitera que en materia de valoración en aduana el precio de la transacción es el precio más aproximado al *valor real* de la mercancía y que esa transacción

¹⁰ Folios 158 a 449

debe ser muy próxima o inmediata a la exportación de los bienes desde el exterior hacia el país de importación. Por eso, el método de valor de transacción es el primer método que se debe aplicar. Los métodos subsiguientes también atienden a ese principio, pues, como se vio, tienen en cuenta el valor de la transacción de mercancías similares o idénticas que se hayan importado en un momento aproximado¹¹ a la importación de las mercancías que se valoran; o se procura deducir el valor con base en el precio unitario de mercancías similares o idénticas en el momento de la importación de las mercancías que se valoran; o se procura reconstruir el valor de las mercancías a partir del cálculo de su costo; y, por último, se acude a criterios razonables que, en todo caso, deben atender el principio del valor real de la mercancía, que se deriva de su precio en el mercado atendiendo, a la vez, a los principios de la libre competencia. Por tanto, es equivocado que se interprete que el valor en aduana de la mercancía atiende simple y llanamente al estado en que se encuentre la mercancía sin consideración al precio pagado o por pagar por la misma en los términos del método del valor de transacción, o al precio al que se venden mercancías similares o idénticas en el momento en que se pretende hacer la valoración, atendiendo los demás métodos de valoración.

Tampoco se debe perder de vista que la valoración en aduanas de las mercancías se hace para efectos de tasar los derechos de aduana ad-valorem. Esto es importante porque la importación de bienes también es un hecho generador del impuesto sobre las ventas, impuesto cuyos elementos están previstos en el estatuto tributario, contrario a lo que ocurre con los derechos de aduana para los que se aplican instrumentos internacionales como los acuerdos, los convenios, los tratados internacionales —que después son adoptados por ley— o por decisiones de la comunidad andina que quedan incorporadas de manera inmediata a la legislación nacional.

El artículo 459 del E.T. dispone que la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

Cuando el artículo 459 del E.T. se refiere a los derechos de aduana, se refiere a los derechos de aduana ad-valorem. Por eso dice que este valor se incrementa con el gravamen, esto es, el gravamen arancelario. De manera que, para establecer la base gravable del IVA en las importaciones, también se tiene que tener en cuenta el Acuerdo de Valoración de la OMC y las normas comunitarias y nacionales.

En el caso concreto es un hecho no discutido que la parte actora importó de manera temporal bienes de capital y repuestos al amparo de cierto programa de los sistemas especiales de importación exportación (plan Vallejo) y que esa importación se hizo sin pago de tributos aduaneros.

Con la modificación de la declaración de importación temporal a importación ordinaria, la parte actora debía pagar el impuesto sobre las ventas y, por tanto, debía establecer la base gravable conforme lo dispone el artículo 459 del E.T. Como esa norma dispone que la base gravable será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen, la parte actora debió tener en cuenta el Acuerdo de Valoración de la OMC, que ya regía para el año 1998. De manera que, en el entendido de que la parte actora debió valorar las partes y repuestos conforme con ese Acuerdo, hizo bien la DIAN en tomar el valor en aduana y el gravamen arancelario consignado en la declaración inicial. También hizo bien en rechazar la depreciación que la parte actora calculó sobre el valor en aduana inicialmente declarado respecto de

¹¹ De conformidad con el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999 se entiende por momento aproximado un lapso no superior a noventa (90) días calendario anteriores o posteriores a la fecha de ocurrencia del evento que se considere. Esta definición se retoma del literal b) del numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo de valoración de la OMC.

las partes y repuestos, puesto que así lo dispone el artículo 198 de la Resolución 4240 de 2000.

Por las mismas razones expuestas, resulta totalmente improcedente la pretensión de la parte actora en el sentido de que se ordene a la DIAN la devolución del supuesto pago de lo no debido que se habría causado por haber liquidado mal el valor en aduanas de las mercancías.

Ahora bien, respecto de la sanción, alegó la parte actora que esta no era procedente de conformidad con el numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999.

El numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, vigente para el año 2005, regulaba 5 casos en los que la autoridad aduanera, dentro del proceso de inspección aduanera, podía suscitar controversias de valor. Uno de esos eventos ocurría cuando el inspector, con base en datos objetivos y cuantificables, tenía dudas de la veracidad o exactitud del valor declarado. Para este caso, el citado numeral concedía el término de 5 días siguientes a la práctica de dicha diligencia, para que el declarante: (i) presentara los documentos que acreditaran que el valor declarado se ajustaba a las normas de valoración, o (ii) constituyera garantía bancaria o de compañía de seguros, en los términos y condiciones señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o (iii) corrigiera la declaración en la forma prevista en el acta de inspección.

La ejecución de cualquiera de las tres alternativas previstas en la citada norma por parte del declarante implicaba la terminación del correspondiente proceso de importación con autorización de levante. Sin embargo, las declaraciones de importación podían ser objeto de un proceso de control posterior a ese levante, con mayor razón cuando, para obtener el levante, el importador constituye garantía de amparo por el pago de los tributos aduaneros que resultaran de la investigación que debía iniciarse en virtud de la controversia de valor iniciada por la DIAN dentro del proceso de importación.

El inciso final del numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 disponía también que *“Cuando se cumpla con lo previsto en el presente numeral, no se causará sanción alguna **durante el proceso de inspección.**”* (negrilla fuera de texto)

La norma quería decir que si el declarante demostraba en el plazo concedido (5 días) que el valor declarado se ajustaba al valor en aduana, por obvias razones, esto es, por inexistencia de infracción aduanera, no se podía imponer ninguna sanción.

Así mismo, si en ese mismo plazo corregía la declaración de importación conforme con lo sugerido en la inspección aduanera, la infracción aduanera existía, pero se condonaba la sanción.

Ahora bien, en el caso en que se constituía garantía la sanción no se impone *durante el proceso de inspección* porque la garantía es el seguro que ofrece el importador en respaldo del pago de los tributos aduaneros y sanciones que se llegaren a determinar en un proceso administrativo de formulación de liquidación oficial de revisión de valor. Es decir, que a cambio de la autorización de levante, el importador asume y cubre el riesgo que se derivaría de una posible decisión adversa a sus intereses y, por eso, la sanción queda en entredicho hasta que se inicie, desarrolle y culmine esa actuación administrativa. De manera que, si iniciada la actuación administrativa esta culmina de manera desfavorable a los intereses del declarante, la garantía se hace efectiva tanto por los tributos aduaneros como por las sanciones a que haya lugar.

Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, de conformidad con las normas aplicables tipifica una infracción administrativa aduanera que se sanciona con multa del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con

las normas aplicables y siempre y cuando se genere un menor pago de tributos. (Numeral 3º del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999). Eso fue lo que ocurrió en el presente caso y, por tanto, la sanción es procedente.

En virtud de todo lo expuesto, la Sala declara que no prosperan ninguno de los cargos de la apelación ni aquellos respecto de los cuales nada dijo el Tribunal.

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

FALLA

CONFÍRMASE, pero por las razones expuestas, la sentencia del 17 de octubre de 2008 dictada por la Subsección “B” de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento instaurado por CD SYSTEMS DE COLOMBIA S.A. contra la U.A.E. DIAN.

RECONÓCESE personería al abogado ANTONIO GRANADOS CARDONA, como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Siguen firmas

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ