



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., quince (15) de julio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	11001-03-27-000-2016-00053-00 (22684)
Demandante	AUTOPARTES Y COMPONENTES S.A. DE C.V. – AYCO
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas	Tratado de Libre Comercio entre los Gobiernos de Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia – Fórmula de valor de contenido regional (VCR) – Producto originario

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada por Autopartes y Componentes S.A. de C.V. (en adelante AYCO) contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

AYCO exportó desde México 350 autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE, propiedad de Blue Bird Body Company (en adelante B.B. Company), entre el 1° de octubre de 2012 y el 31 de marzo de 2014.

Los autobuses fueron importados a Colombia por B.B. Automotores y Partes de Colombia S.A.S. (en adelante B.B. Colombia), para lo cual declaró un arancel del 0% con base en el literal c) del artículo 6-03 del Tratado de Libre Comercio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia, suscrito en Cartagena de Indias el 13 de junio de 1994 (en adelante TLC, TLC Colombia – México o Tratado).

Luego de adelantar el procedimiento de verificación de origen previsto en el artículo 7-07 del TLC, la DIAN profirió la Resolución Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015, mediante la cual determinó que los autobuses importados no son originarios de México y, en consecuencia, negó el trato arancelario preferencial de los 350 autobuses que fueron importados a Colombia y suspendió el trato arancelario

¹ El despacho sustanciador admitió la demanda mediante auto del 30 de marzo de 2017. En dicha providencia, puso de presente que el asunto de la referencia es de competencia de la Sección Cuarta porque el litigio tiene una incidencia directa en la tarifa arancelaria aplicable, de tal modo que versa sobre tributos aduaneros. De otro lado, el asunto fue tramitado en única instancia porque los actos acusados fueron proferidos por una autoridad del orden nacional y las pretensiones de la demanda no tienen cuantía, según lo dispone el numeral segundo del artículo 149 de la Ley 1437 de 2011.



preferencial de los vehículos exportados por AYCO con posterioridad a la ejecutoria del acto administrativo.

AYCO presentó recurso de reposición y, en subsidio, de apelación contra la anterior decisión. La DIAN negó la reposición mediante la Resolución Nro. 1124 del 19 de febrero de 2016 y también negó la apelación mediante la Resolución Nro. 2520 del 6 de abril del mismo año.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), AYCO formuló las siguientes pretensiones²:

«**PRIMERA.** Que se declare la nulidad de la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015 expedida por el Jefe de Coordinación de Servicio de Origen de la Subdirección Técnica Aduanera de la Dirección de Impuestos Nacionales, mediante la cual se resolvió que los autobuses marca Blue Bird Sigma – AYCO Y3FE (en adelante los ‘Autobuses’) exportados hacia Colombia por el Demandante no clasificaban como originarios de México razón por la cual las importaciones de estos a Colombia no podían gozar de una tarifa arancelaria de cero por ciento (0%), al amparo del TLC Colombia – México, y por consiguiente también resolvió suspenderle el trato arancelario preferencial a cualquiera de estos mismos bienes que vayan a ser importados a Colombia.

SEGUNDA. Que se declare la nulidad de la Resolución 1124 del 18 de febrero de 2016 expedida por el Jefe de Coordinación de Servicio de Origen, de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, mediante la cual se resuelve negativamente el recurso de reposición interpuesto por el Demandante contra la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015, se confirma la misma, y se concede el recurso de apelación.

TERCERA. Que se declare la nulidad de la Resolución 2520 de 06 de abril de 2016, expedida por la Directora de Gestión de Aduanas de la DIAN mediante la cual se resuelve negativamente el recurso de apelación interpuesto por el Demandante contra la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015, y se confirma la misma.

CUARTA. Que como consecuencia de lo anterior, se le restablezca el derecho al Demandante de que los bienes descritos, vinculados y amparados en la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015 (autobuses clasificados por la subpartida arancelaria 8702.10) son originarios en virtud del TLC Colombia – México y gozan de una tarifa arancelaria de cero por ciento (0%) por el Trato Arancelario Preferencial del cual es titular el Demandante conforme a lo establecido por el TLC Colombia – México.

QUINTA. Que como consecuencia de lo anterior, se le restablezca al Demandante su derecho al reconocimiento de un Trato Arancelario Preferencial para sus mercancías (autobuses clasificados por la subpartida arancelaria 8702.10), amparado éste en los respectivos certificados de origen validados por la Secretaría de Economía de México, que con posterioridad a la ejecutoria de la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015 se hayan emitido o se emitan; beneficiando así la importación de estos bienes a Colombia con una tarifa arancelaria de cero por ciento (0%) por el Trato Arancelario Preferencial contemplado en el TLC Colombia – México, y corrigiendo la afectación que se está dando a la base gravable de otros impuestos causados con la importación de estos bienes.

² Folios 400 a 401 del cuaderno principal.



SEXTO. Que se condene en costas y agencias en derecho al Demandado».

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1-01, 6-01, 6-02, 6-04 y 7-08 del TLC Colombia – México, así como su Sexto Protocolo Adicional número 33 y número 44; los artículos 21 y 26 de la Decreto 4048 de 2008 proferido por el Presidente de Colombia, el Oficio Nro. 100227340-0621 del 8 de agosto de 2012 proferido por la DIAN, el artículo 9 de la Resolución Nro. 252 proferida por la Asociación Latinoamericana de Integración (en adelante ALADI); y los artículos 1, 6 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC), que también es denominado por el TLC como Código de Valoración Aduanera.

El concepto de la violación se resume así:

1. Falta de competencia: la dependencia que resolvió el recurso de apelación no tenía competencia para hacerlo.

La Dirección de Gestión de Aduanas profirió la Resolución Nro. 2520 del 6 de abril de 2016 para resolver el recurso de apelación interpuesto contra la decisión inicial. Sin embargo, no tenía competencia para hacerlo porque el artículo 26 de la Decreto 4048 de 2008 no lo prevé. Así las cosas, el recurso debió ser resuelto por la Subdirección de Recursos Jurídicos debido a la competencia prevista en el artículo 21 *ibidem*, por lo que fue vulnerado el derecho al debido proceso.

Además, se desconoció el artículo 7-08 del TLC Colombia – México, el cual estipula que cada Estado parte debe garantizar la existencia de un nivel de revisión administrativa independiente a la dependencia que tomó la decisión inicial.

2. Infracción de normas superiores: violación de los objetivos del TLC.

El artículo 1-01 del TLC Colombia – México dispone que las partes interpretaran las disposiciones del Tratado con base en los objetivos allí previstos, dentro de los cuales se encuentra facilitar el intercambio comercial de bienes originarios.

De esta forma, la DIAN debió dar prevalencia a la transformación sustancial de los chasises y de las carrocerías para el ensamble de los autobuses importados a Colombia, que se tratan de bienes originarios de México.

3. Infracción de normas superiores: los autobuses son productos originarios de México.

El literal c) del artículo 6-03 del TLC establece que un bien se considera originario de un Estado parte cuando tenga un cambio en su partida arancelaria respecto de los materiales no originarios utilizados en su fabricación. Además, el literal d) del mismo artículo señala que para determinar si un bien es originario de un Estado parte cuando es elaborado con materiales no originarios, en algunos eventos, debe utilizarse el método del valor de contenido regional (VCR).

De acuerdo con el Sexto Protocolo Adicional número 33, se puede utilizar cualquiera de estos métodos respecto de los bienes clasificados en la partida arancelaria



87.02. No obstante, la DIAN concluyó que el método de valor de contenido regional excluía el de cambio de clasificación arancelaria. Esta postura, desconoció el Oficio Nro. 100227340-0621 del 8 de agosto de 2012, en el que la misma autoridad aduanera reconoce que opera el método del cambio de partida arancelaria.

Así las cosas, los autobuses importados deben considerarse originarios porque se cumplen ambos métodos. Está probado que los autobuses fueron importados con la partida 87.02, mientras que los chasis tienen la partida 87.06 y las carrocerías la 87.07. Además, la prueba pericial aportada con la demanda demuestra que los diez (10) vehículos tomados como muestra por la DIAN para verificar el origen de los bienes tienen un valor de contenido regional (VCR) superior al 50%.

De igual forma, durante el procedimiento administrativo, AYCO solicitó al Servicio de Administración Tributaria de México (en adelante SAT) que analizara la operación que iba a realizar la autoridad colombiana y llegó a la conclusión de que los autobuses importados son originarios de México.

4. Infracción de normas superiores: determinación de los elementos de la fórmula del valor de contenido regional (VCR) para determinar que los autobuses son originarios de México.

El Sexto Protocolo Adicional de Complementación Económica (en adelante Sexto Protocolo Adicional) número 42 establece que los bienes clasificados en la partida arancelaria 87.02, que corresponde a los autobuses exportados, se consideran originarios de los países miembros cuando tienen un contenido regional (VCR) igual o superior al 50%.

El artículo 6-04 del TLC establece que el valor de contenido regional (VCR) se determina con la siguiente fórmula: $VCR = [(VT - VMN) / (VT)] * 100$. Donde VT corresponde al valor de transacción del bien exportado y VMN al valor de los materiales no originarios que integran el bien final.

Según la DIAN estos elementos no fueron probados por AYCO, lo cual no es cierto porque en el expediente consta la información necesaria para hacerlo, según se indica con detalle en los siguientes cargos de nulidad de la demanda.

5. Infracción de normas superiores: el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula pudo determinarse con base en los métodos establecidos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

En cuanto al elemento valor de transacción (VT) de la fórmula, la DIAN indicó que no podía ser determinado con el método también denominado valor de transacción, previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC³ (que el TLC denomina también Código de Valoración Aduanera), porque la factura expedida por B.B. Company en la venta de los autobuses a B.B. Colombia no contiene un precio pagado al productor (AYCO). Sin embargo, no tuvieron en cuenta que el valor de dichas facturas es real y fue efectivamente pagado por B.B. Colombia a B.B. Company, por lo que el Acuerdo sobre Valoración no impide su utilización.

³ También denominado Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT).



En efecto, el artículo 6-04 del TLC establece que se entiende que no existe valor de transacción cuando el bien no sea sujeto de una venta, cuando existan restricciones para el libre uso por parte del comprador, cuando el precio dependa de una condición no relacionada con el bien, cuando se revierta al vendedor una parte del precio de reventa o cuando exista una vinculación formal entre el vendedor y el comprador que afecte el precio realmente pagado o por pagar.

Pero, en este caso, no se configura ninguna circunstancia que impida determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula porque está demostrado que existe una venta real, en la medida que B.B. Company expidió facturas que fueron efectivamente pagadas por B.B. Colombia y la mercancía ingresó al territorio aduanero colombiano.

De otro lado, resulta irrelevante que el productor (AYCO) no sea quien expidió las facturas de venta. En efecto, el artículo 6-01 del TLC señala que se entiende por «valor de transacción de un bien» el precio pagado o por pagar por un bien relacionado con la transacción de un productor determinado con base en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el entendido que cuando ese acuerdo hable de vendedor se entiende que se refiere al productor.

Por su parte, el artículo 6-02 *ibidem* define «valor de transacción de un material» como el precio pagado o por pagar por un material relacionado con la transacción del productor del bien con base en los métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, entendiendo que cuando dicho acuerdo se refiera al vendedor se entiende es el proveedor, mientras que cuando se refiere al comprador está hablando del productor.

Estas distinciones permiten concluir que la intención del TLC fue sustituir a los sujetos que intervienen en la práctica comercial para privilegiar a los que participan en el proceso productivo.

De este modo, no es relevante que quien realiza la venta para la importación sea el mismo productor, pues puede ocurrir que este obtenga el bien en consignación para transformarlo. Lo relevante es que la producción sea realizada en el territorio de un Estado parte y que sea el productor quien exporta el bien, aunque no sea su propietario, como ocurrió en el caso bajo examen.

Esta conclusión es confirmada si se tiene en cuenta que el TLC fue suscrito en consideración a que México y Colombia forman parte de la ALADI. Dicha Asociación expidió la Resolución Nro. 252 que, en el artículo 9, aceptó que la factura de la mercancía sea expedida por un tercer país. Así las cosas, no es necesario que el productor sea el propietario del bien exportado.

La postura de la autoridad colombiana desconoce que AYCO opera en el programa mexicano de Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación (en adelante IMMEX) con autorización de la Secretaría de Economía de México, donde se importan temporalmente materiales sin adquirir su propiedad para modificarlos sustancialmente y luego exportarlos. Este programa es similar a los Sistemas Especiales de Importación – Exportación en Colombia, también denominado Plan



Vallejo, que pueden perder operatividad si la autoridad mexicana da el mismo tratamiento que otorga la DIAN a los bienes producidos en ese país.

Además, resulta contradictorio que la DIAN reconoció que el precio determinado en las facturas expedidas por B.B. Company fue el efectivamente pagado por el importador cuando de lo que se trata es de determinar el valor de transacción (VT) que, se reitera, constituye en el precio pagado o por pagar.

Si no se acepta que el valor de transacción está determinado por el precio de las facturas de venta expedidas por B.B. Company, este elemento de la fórmula para determinar el valor de contenido regional (VCR) pudo determinarse por el método del valor reconstruido del artículo 6.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Para esto, bastaba que la autoridad sumara el valor de los materiales (chasis y carrocería), la utilidad esperada y los gastos generales para reconstruir el valor de los autobuses. La información para hacer esta operación está en la carta expedida por B.B. Company del 26 de mayo de 2017, titulada “*Confirmación de Valor Reconstruido de los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE*”.

Además, la DIAN pudo utilizar cualquier otro método de valoración de mercancía en aduana previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Así lo hizo el dictamen pericial aportado a la demanda, donde consta el valor de transacción de los diez vehículos tomados como muestra por la DIAN mediante el método del último recurso.

6. Infracción de normas superiores: el elemento valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula pudo determinarse con base en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

De otro lado, los chasises con los cuales fueron ensamblados los autobuses fueron producidos por B.B. Company en Estados Unidos de América, por lo que el valor de las facturas contenidas en su importación temporal a México corresponde al elemento valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula. Empero, la autoridad aduanera tampoco aceptó utilizar estos valores porque sostuvo que existió una doble facturación, pero no se percató de que AYCO no adquirió la propiedad de los chasises y que la segunda factura no tuvo una finalidad fraudulenta, sino la corrección de un error.

Como AYCO no adquirió la propiedad de los chasises, la declaración de su importación temporal a México se hace con un precio provisional contenido en unas «*facturas comerciales*» expedida por B.B. Company. Sin embargo, por error, se declaró ante la autoridad aduanera mexicana que los chasises fueron comprados y B.B. Company incluyó un precio mayor al real en las facturas porque adicionó la utilidad de la venta de los autobuses.

Durante el procedimiento de determinación de origen adelantado por la DIAN, AYCO y B.B. Company verificaron la documentación solicitada e identificaron los errores mencionados. Por lo anterior, B.B. Company corrigió el precio mediante unas «*facturas proforma*» de conformidad con la ley mexicana en las que excluyó la utilidad por la venta de los autobuses y mantuvo el mismo número de folio que las facturas comerciales para demostrar que se trataba de una sustitución.



De esta forma, aunque fueron expedidas dos facturas, el valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula para determinar el valor del contenido regional (VCR) de los autobuses consiste en el precio de los chasis contenido en la factura proforma.

La DIAN sostuvo que la disminución del precio de los chasis tuvo la finalidad de ajustar el cálculo del valor de contenido regional (VCR) y que las facturas proforma no demostraban el precio real de los chasis. Sin embargo, no tuvo en cuenta que B.B. Company expidió una carta el 26 de mayo de 2017 que subsanó la operación de exportación de chasis en consignación.

Además, como lo indicó el dictamen pericial allegado en la demanda, no tiene lógica la conclusión de la DIAN porque el margen de utilidad final, consistente en el valor de venta de los autobuses menos el costo de los chasis y las carrocerías, sería muy bajo. Por el contrario, la razonabilidad del valor de las facturas está comprobada al compararlo con la determinación del valor de los chasis implementando los demás métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

De otro lado, el precio de los chasis contenido en las facturas proforma corresponde al método de valor de transacción del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, distinto es que para efectos de la fórmula del valor de contenido regional (VCR) correspondan al elemento valor de los materiales no originarios (VMN).

Así, si la DIAN no aceptó este precio, debió acudir a cualquier otro método del Acuerdo sobre Valoración, como fue demostrado mediante el dictamen pericial, lo que permitiría confirmar el precio de las facturas proforma.

7. Falsa motivación: la DIAN analizó erróneamente el listado de materiales que componen las carrocerías fabricadas por AYCO para demostrar que son material intermedio originario de México.

La DIAN sostuvo que hubo inconsistencias de la información suministrada porque la lista de materiales de la fabricación de las carrocerías no correspondía a las facturas, pagos y declaraciones de origen de los proveedores de AYCO, lo que la hizo concluir que no se trataba de un material intermedio originario de México.

Dicha discrepancia no tiene origen en una información falsa, sino a que las medidas utilizadas para describir los materiales utilizados por AYCO en la fabricación de las carrocerías es distinta a las medidas contenidas en las facturas de sus proveedores.

Lo anterior también supone un cambio de los precios por unidad. No porque hayan sido alterados, sino porque evidentemente, al cambiar la unidad de medida utilizada, también cambia el valor por unidad.

Con todo, mediante el dictamen pericial aportado con la demanda, se demostró que esta modificación de unidad no implica un cambio de la realidad económica de la fabricación pues al convertir las unidades de medida de la lista de materiales a las utilizadas en las facturas, se observa una equivalencia en los precios.



Oposición a la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la actora con base en los siguientes argumentos:

1. Sobre la competencia de la dependencia que resolvió el recurso de apelación.

El artículo 7-08 del TLC Colombia – México establece que la revisión administrativa o judicial de las decisiones de las autoridades aduaneras se hará con base en la legislación interna de cada parte.

En Colombia, el artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo prevé los recursos de reposición ante la misma autoridad que profiere la decisión inicial y el de apelación ante el inmediato superior jerárquico. A su vez, el artículo 38 del Decreto 4048 de 2008 establece que las direcciones ejercerán las funciones de superior técnico y jerárquico administrativo de las dependencias a su cargo.

Fue por esto que el Comité Directivo del 7 de octubre de 2015 decidió que, atendiendo las características e importancia del proceso, conocería del recurso de apelación la Dirección de Gestión de Aduanas y no la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera.

De otro lado, es cierto que el numeral cuarto del artículo 21 de la Decreto 4048 de 2008 establece que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos conocerá de los recursos en materia aduanera. Pero esta norma debe interpretarse junto con el artículo 560 del Estatuto Tributario, por lo que dicha competencia sólo opera respecto a los recursos de reconsideración presentados contra actos de determinación de tributos o de imposición de sanciones, no contra los actos que verifican el origen de un producto importado.

2. Sobre el cumplimiento de los objetivos del TLC.

Es cierto que el artículo 1-01 del TLC establece objetivos para facilitar las relaciones comerciales entre los países miembros, pero también lo es que para obtener el trato arancelario preferencial deben cumplirse los requisitos previstos por los Estados parte, incluyendo que los bienes exportados sean originarios de alguno de ellos.

Además, el artículo 7-07 del Tratado permite que las autoridades aduaneras de cada parte realicen procedimientos para verificar el origen de la mercancía, por lo que la DIAN ejerció su competencia para garantizar que la mercancía ingresada al territorio aduanero colombiano cumpla todos los requisitos del TLC, en cumplimiento del principio de igualdad.

De otro lado, el artículo 7-06 *ibidem* ordena que el importador debe conservar los registros y documentos relacionados con el origen del bien por cinco (5) años, para que la autoridad competente pueda verificarlos. Esto significa que el exportador de México tenía la carga de demostrar que los autobuses son de origen mexicano, carga que no fue cumplida en este caso.



3. Sobre el origen de los autobuses importados mediante el método del valor de contenido regional (VCR).

El artículo 6-03 del TLC establece los métodos para determinar si un bien es originario del territorio de un Estado parte. Así, el literal c) establece el criterio del cambio de clasificación arancelaria, el literal e) prevé el método del valor de contenido regional y el literal d) dispone el cumplimiento de ambos métodos de forma simultánea. Para determinar con exactitud cuál de dichos métodos se debe cumplir en un caso concreto es necesario verificar el anexo del artículo, consistente en el Sexto Protocolo Adicional, donde se hace la precisión de acuerdo con la partida arancelaria.

De esta forma, por ejemplo, para las partidas 01.01 a 01.06 señala que debe realizarse el cambio de la partida a cualquier otra diferente, mientras que para las partidas 8543.10 a 8543.30 establece el cambio de la clasificación o el valor de contenido regional no menor del 50%.

Para el caso de la partida 87.02, utilizada en la importación de los autobuses ensamblados por AYCO, únicamente se prevé el método del valor de contenido regional, el cual no puede ser menor del 50%.

En las declaraciones de importación a Colombia de los autobuses se solicitó el trato arancelario preferencial con base en el literal c) del artículo 6-03 del TLC con México, es decir del método del cambio de clasificación arancelaria. Pero no era procedente con base en el anexo estudiado, pues debió cumplirse la regla del literal e).

4. Sobre la determinación del valor de transacción (VT) correspondiente a los autobuses como elemento de la fórmula del valor de contenido regional (VCR).

La definición de valor de transacción de un bien contenida en el TLC está vinculada al productor, por lo que para determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula es necesario que el productor sea también el vendedor del bien.

En este caso, la operación comercial se realiza así: B.B. Company fabrica los chasises en Estados Unidos de América y los entrega a AYCO en consignación, es decir, sin transferirle la propiedad mediante una operación de importación temporal dentro del programa IMMEX. AYCO fabrica carrocerías previa orden de compra expedida por B.B. Company, por lo que únicamente factura ese valor.

Además, AYCO ensambla los autobuses que son de propiedad de B.B. Company y luego los exporta a Colombia, para lo cual usa como soporte únicamente la factura de venta y el certificado de origen de la carrocería.

Lo anterior permite concluir que, aunque AYCO es el productor y exportador de los autobuses, no es el vendedor porque el propietario es B.B. Company, por lo que es esa la compañía que expide la factura de venta pagada por B.B. Colombia como importador. Es precisamente esta circunstancia la que hace imposible determinar el



elemento valor de transacción (VT) de la fórmula con el precio de las facturas expedidas por B.B. Company, porque no se trata de un precio pagado al productor, como lo exige el TLC.

Cosa distinta es que el precio de las facturas expedidas por B.B. Company pueda utilizarse para determinar el valor de la mercancía en aduana mediante el método del valor de transacción previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Esto no constituye una contradicción por parte de la autoridad aduanera porque una cosa es el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula para establecer el valor de contenido regional (VCR) como método del TLC para determinar el origen de un bien, y otra es el valor de transacción como método del Acuerdo sobre Valoración de la OMC para determinar el valor en aduana de la mercancía importada.

De otro lado, el artículo 6-04 del Tratado señala que cuando no puede determinarse el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula con el método de los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, interpretados con base en el TLC, puede acudir al método del valor reconstruido previsto en el artículo 6.1 del mismo acuerdo. Para implementar este método, el artículo 7-06 *ibidem* ordena que el productor debe suministrar a la autoridad aduanera los registros y documentos relacionados con el origen del bien para su verificación.

Ahora, si bien es cierto que el valor de los autobuses se compone del valor de los chasis, las carrocerías, los costos y las utilidades; también lo es que no puede tomarse el valor de los chasis contenida en las facturas expedidas por B.B. Company a AYCO porque no fueron precios realmente pagados, sino que se trató de un valor provisional utilizado para realizar la importación temporal a México sin transferir la propiedad.

Por lo anterior, no fue posible determinar el valor de los chasis por el método del valor de transacción del Acuerdo sobre Valoración, por lo que AYCO debió acudir a los otros métodos regulados en los artículos 2 a 7 de ese tratado multilateral. Pero esto no ocurrió, por lo que no cumplió con su carga.

Contrario a lo afirmado por la demandante, no es posible determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula mediante los otros métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC porque AYCO tenía la carga de utilizar los métodos de valor de transacción o de valor reconstruido, pero no lo cumplió.

5. Sobre la determinación del valor de los materiales no originarios (VMN) que corresponde a los chasis como elemento de la fórmula de valor de contenido regional (VCR).

Los materiales no originarios del ensamble de los autobuses son los chasis porque fueron producidos en Estados Unidos de América. Sin embargo, no es posible tomar como valor de los chasis el precio de las facturas expedidas por B.B. Company porque se trató de un valor provisional para realizar la importación temporal a México dentro del programa IMMEX.



También se reitera que AYCO no cumplió su carga de demostrar cuál es el valor de los materiales no originarios con base en los métodos previstos en los artículos 2 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

La competencia de la DIAN se limita a la verificación de estos soportes, pero no tiene la facultad para indagar la información necesaria para demostrar lo declarado por el productor o exportador.

Durante el procedimiento de determinación de origen, la DIAN solicitó al SAT que informara si existe determinación de valor emitida por esa autoridad aduanera para los chasis utilizados en la fabricación de los autobuses importados a Colombia, petición que fue resuelta de forma negativa.

De otro lado, no es cierto que exista un concepto de la DIAN que reconozca el salto de partida, pues el Oficio Nro. 100227340-0621 del 8 de agosto de 2012 confirma que la regla de origen para la partida 87.02 es la prevista en el Sexto Protocolo Adicional, que indica que no es necesario un cambio cuando el contenido regional no es menor al 50%.

La carta expedida por B.B. Company el 26 de mayo de 2017 trata de justificar porque las facturas comerciales fueron reemplazadas por las facturas proforma. Pero no tiene explicación que una empresa con la tradición de B.B. Company no tenga en cuenta que no pueden existir dos documentos contables con el mismo número, fecha y producto aunque tengan valores diferentes. De presentarse el error que trataron de subsanar las empresas investigadas, bastaba con aclarar a la DIAN su existencia, sin necesidad de modificar su contenido, pues contablemente existen otras formas para anular un documento o revertir una operación comercial sin provocar sospechas de fraude.

En la demanda se afirmó que el valor de los chasis pudo corroborarse con los precios del mercado. Sin embargo, esta afirmación no es cierta porque las facturas proforma no incluían la utilidad porque B.B. Company no transfirió la propiedad a AYCO. El hecho de que la legislación mexicana acepte las facturas proforma en las condiciones antes expuestas no significa que la autoridad aduanera colombiana no pueda considerarlas como indicios en contra del exportador debido a sus inconsistencias.

Durante el periodo probatorio del procedimiento de fiscalización fueron aportados pedimentos de importación y pedimentos de rectificación presentados ante la autoridad aduanera mexicana para la importación temporal de los chasis. Pero al analizar dichos documentos, se evidencia que tuvieron una disminución de casi 10.000 dólares estadounidenses y que algunos tuvieron fechas de presentación posterior a la expedición de la Resolución Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015, acto inicial que es objeto de controversia en el caso bajo examen.

Esto significa que los cambios son inconsistentes y no pueden determinar el valor de los chasis, en especial si se tiene en cuenta que el Servicio de Administración Tributaria de México indicó que no cuenta con la determinación de valor de los materiales referidos y que fueron importados temporalmente por AYCO.



En los actos acusados, la DIAN aceptó que la ALADI admite la venta desde terceros países. No obstante, también encontró que sólo existe un precio pagado por transacción con el productor en los términos del TLC, que consiste en el valor de las carrocerías vendidas por AYCO a B.B. Company.

Es por esto que en los pedimentos de exportación presentados por AYCO se utiliza como soporte el valor de venta de la carrocería y no de los autobuses. Y no podría utilizar otro valor, pues el propietario y vendedor de los autobuses es B.B. Company.

No se cuestiona la validez de las facturas proforma, sino que no pueden utilizarse para determinar el valor de transacción de los chasis porque sólo contienen un precio provisional, pues no existió una venta de la empresa estadounidense a la mexicana, es decir que no es el precio realmente pagado o por pagar.

Se discute el procedimiento utilizado para cambiar las facturas comerciales por las facturas proforma, pues se evidencia que el único propósito fue disminuir el valor de los materiales no originarios para incrementar el valor del contenido regional.

Finalmente, no es posible determinar el valor de los chasis con base en los demás métodos de determinación del valor en aduana de la mercancía regulados en los artículos 2 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC porque no existe información suficiente en el expediente.

6. Sobre la valoración de la DIAN del listado de materiales que componen las carrocerías fabricadas por AYCO para demostrar que es un material intermedio originario de México.

Para que la carrocería pueda ser considerada un material intermedio originario de México era necesario demostrar que fue de fabricación propia y que cumplía con las reglas de verificación de origen del Sexto Protocolo Adicional.

En el caso bajo examen, las carrocerías fabricadas por AYCO utilizaron materiales no originarios correspondientes a la partida 87.08, por lo que no operaba el método del cambio de clasificación arancelaria.

El segundo método precedente, que consiste en el valor de contenido regional, fue verificado mediante la lista de materiales, los soportes, las facturas, los comprobantes de contabilidad y las declaraciones de origen aportadas por AYCO.

De esta forma, no se entiende el motivo del cargo de nulidad propuesto, pues la DIAN reconoció que la carrocería debe considerarse un material intermedio originario de México.

Intervención de los coadyuvantes de la parte demandada.

1. Intervención de B.B. Colombia

B.B. Colombia compareció al proceso y coadyuvó a la parte demandante señalando que en este caso está demostrado que los autobuses importados son originarios porque tienen una partida arancelaria diferente a la de sus materiales.



2. Intervención de B.B. Company

B.B. Company compareció al proceso y coadyuvó a la parte demandante señalando que las acciones de las empresas no tuvieron un fin fraudulento, por lo que el valor registrado en las facturas proforma corresponde al elemento del valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula, según se probó con el dictamen de los auditores externos Clifton, Lipford, Hardison & Parker.

Objeciones contra el dictamen pericial propuestas en la audiencia inicial

La DIAN, en la audiencia inicial celebrada el 11 de septiembre de 2019, propuso las siguientes objeciones contra el dictamen pericial de parte aportado por AYCO: *i)* error en la apreciación legal o conceptual porque afirma que el valor comercial de los bienes puede ser utilizado para determinar el valor de transacción de la fórmula de valor de contenido regional (VCR) a pesar de que no es un valor pagado al productor, *ii)* error porque no procede el método de valor reconstruido ante la ausencia de un valor de transacción, *iii)* error por el cambio de las facturas comerciales por las facturas proforma y *iv)* error porque no determinó el valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula VCR, pues B.B. Company debió aportar el valor de los chasis.

Alegatos de conclusión

1. Alegatos del demandante.

AYCO reiteró los argumentos de la demanda y, adicionalmente, señaló que el artículo 7-07 del TLC Colombia – México le permite demostrar que cumple con los requisitos del trato preferencial después de expedido el acto que ordena su suspensión.

2. Alegatos del demandado.

La DIAN, reiteró los argumentos expuestos en la oposición y, además, manifestó que las objeciones formuladas contra el dictamen pericial deben prosperar por los siguientes motivos: *i)* no es posible determinar el elemento valor de transacción (VT) con las facturas expedidas por un tercer país porque no tiene relación alguna con el precio pagado al productor; *ii)* el TLC asigna al exportador la carga de probar el valor reconstruido del bien, pero AYCO no cumplió con ella; *iii)* el perito afirmó que no tuvo acceso a toda la información financiera y contable de AYCO, sino solo lo relacionado con algunos autobuses; *iv)* no puede determinarse el valor de los chasis con las facturas utilizadas en la importación temporal a México porque no hubo venta; *v)* el valor de los autobuses únicamente puede determinarse con los métodos de valor de transacción o de valor reconstruido; *vi)* el perito también afirmó que no era posible determinar el valor del chasis con el método del valor reconstruido porque es necesario que B.B. Company calculara los costos de la producción y le suministrara esa información; *vii)* el perito indicó que no tiene información para aplicar los métodos de valor de transacción de mercancías idénticas, de valor de transacción de mercancías similares y de valor unitario o deductivo; y *viii)* el dictamen pericial utilizó el método del último recurso, pero para esto únicamente compara la transacción entre B.B. Company y AYCO con otro importador de chasis de Estados Unidos de América a México, sin determinar el



nivel comercial de la operación ni las características que los hacen similares, por lo que no hay certeza de que dichas operaciones son comparables.

3. Alegatos de B.B. Colombia.

B.B. Colombia, coadyuvante de la parte demandante, reiteró los argumentos de su memorial de intervención. Además, señaló que, en la audiencia de pruebas, la testigo técnica afirmó que sí existió un salto de partida arancelaria entre los chasis y los autobuses, lo que es suficiente para aplicar el trato arancelario preferencial. En todo caso, el dictamen pericial demostró que es posible determinar el valor de los chasis y de los autobuses, por lo que el promedio del valor de contenido regional (VCR) de estos es del 54%.

4. Alegatos de B.B. Company.

B.B. Company, también coadyuvante de la parte demandante, reiteró los argumentos presentados en su memorial de intervención. De otro lado afirmó que la testigo técnica únicamente reiteró la motivación de los actos acusados, por lo que dicha prueba no demostró las objeciones propuestas por la DIAN. Además, solicitó que se declare la prosperidad de la tacha de sospecha de la testigo formulada en la audiencia inicial y de pruebas porque es una empleada de la DIAN que actuó en el procedimiento administrativo recaudando pruebas e información, proyectó uno de los actos acusados, afirmó que desconocía la ley mexicana y únicamente se refirió al procedimiento de fiscalización.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Respecto de la competencia para resolver el recurso de apelación, el artículo 7-08 del TLC ordena que el recurso debe resolverse por un funcionario independiente. Pero, al no establecer un procedimiento especial, es aplicable el artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. En este caso, la Resolución Nro. 2520 de 2016 fue expedida por la Directora de Gestión de Aduanas, autoridad independiente a la que tomó la decisión inicial, por lo que era competente para hacerlo.

En cuanto a los objetivos del TLC, puso de presente que las reglas de interpretación del Tratado no impiden que la DIAN ejerza sus competencias de verificación del origen de la mercancía importada.

Sobre el método de determinación de origen aplicable, señaló que el Apéndice III del Sexto Protocolo Adicional del TLC, incorporado al derecho interno por el Decreto 4666 de 2005, estableció que para los productos de la partida 87.02 no se requiere de un cambio de clasificación arancelaria cumpliendo un contenido regional no menor del 50%. En los certificados de origen se consignó el criterio de cambio de partida arancelaria, que no corresponde al criterio de origen aplicable. De otro lado, el valor de los chasis podía ser modificado por las facturas proforma, pero esto no afecta la importación a Colombia, por lo que no surtió efectos en el procedimiento de determinación de origen.



El TLC exige que el valor esté relacionado con el precio realmente pagado o por pagar al productor, por lo que no se puede determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula de valor de contenido regional (VCR) con las facturas de venta expedidas por B.B. Company. Además, como no fue probado el valor de los chasis, no procede el método del valor reconstruido, lo que hace imposible determinar los elementos de la fórmula.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar si la DIAN incurrió en falta de competencia, infracción de las normas superiores y falsa motivación al expedir las Resoluciones Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015, Nro. 1124 del 18 de febrero de 2016 y Nro. 2520 de 06 de abril del mismo año.

Los cargos referentes a la infracción de normas superiores y falsa motivación serán analizados conjuntamente porque tienen sustento en el mismo argumento: los autobuses exportados por AYCO son originarios de México porque cumplen los requisitos previstos en el TLC Colombia – México.

1. Sobre las objeciones por error grave contra el dictamen pericial de parte presentado por AYCO y la tacha de sospecha por imparcialidad de la testigo técnica⁴.

1.1. El numeral primero del artículo 220 de la Ley 1437 de 2011, norma vigente para el momento en que fueron practicadas las pruebas⁵, establecía la posibilidad de objetar por error grave el dictamen pericial, la cual debía sustentarse en la presentación de otro dictamen o en un testimonio técnico. En vigencia del Código de Procedimiento Civil, la formulación de objeciones graves daba lugar a un trámite incidental que debía resolverse expresamente en la sentencia y, en caso de prosperar, impedía la valoración del dictamen controvertido. Sin embargo, el Código General del Proceso y el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no establecen esto.

Actualmente, el artículo 228 de la Ley 1564 de 2012 establece que en ningún caso habrá lugar a trámite especial de objeción del dictamen por error grave. No obstante, el numeral segundo original del artículo 220 de la Ley 1437 de 2011 dispone que el perito debe pronunciarse sobre las objeciones durante la discusión del dictamen en la audiencia de pruebas.

En este orden, aunque el trámite incidental especial de la objeción por error grave del Código de Procedimiento Civil fue derogado, esto no impide que las partes propongan objeciones al dictamen pericial ni relevan al juez de la obligación de decidir sobre este punto en la sentencia. Es por esto que el artículo 232 del Código General del Proceso señala que *«El juez apreciará el*

⁴ Esta tacha fue propuesta en la audiencia inicial y de pruebas. Folio 217 vuelto del expediente.

⁵ La Ley 2080 de 2021 modificó la práctica de dictámenes periciales en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Sin embargo, esta norma solo tiene vigencia a partir de su publicación, el 25 de enero de 2021, por lo que no es aplicable al caso bajo examen.



dictamen de acuerdo con las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta la solidez, claridad, exhaustividad, precisión y calidad de sus fundamentos, la idoneidad del perito y su comportamiento en la audiencia, y las demás pruebas que obren en el proceso».

Con base en lo anterior, la Sala analizará, en esta providencia, los fundamentos y las conclusiones del dictamen pericial presentado por AYCO y estudiará las cuatro objeciones por error grave propuestas por la DIAN en la audiencia inicial, con el fin de determinar si dichas objeciones prosperan.

- 1.2. En cuanto a la tacha de sospecha por imparcialidad de la testigo técnica, el artículo 211 del Código General del Proceso no dispone que esta tacha impida valorar la prueba, sino que ordena valorarla atendiendo las circunstancias de cada caso.

En consecuencia, y al igual que el dictamen, se valorará el testimonio atendiendo las circunstancias del caso concreto, las demás pruebas practicadas y las reglas de la sana crítica.

2. Sobre la competencia de la Dirección de Gestión de Aduanas para resolver el recurso de apelación.

- 2.1 La parte demandante señaló que el recurso administrativo de apelación debió ser resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos porque el artículo 21 de la Decreto 4048 de 2008 establece que esa dependencia resolverá los recursos presentados en materia aduanera cuya competencia no haya sido expresamente asignada a otra dependencia de la DIAN.

Al respecto, el numeral cuarto del artículo 21 del Decreto 4048 de 2008 únicamente otorga competencia a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN para resolver recursos en materia aduanera interpuestos contra actos proferidos por «*las Direcciones y Subdirecciones, cuya competencia no se encuentre expresamente asignada a otra dependencia*». Pero, en este caso, el acto inicial no fue proferido por un director o subdirector, sino por el jefe de Coordinación del Servicio de Origen, por lo que esta regla residual de competencia no es aplicable al caso bajo examen.

En dicho sentido, en este caso es aplicable el numeral segundo del artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo porque el Decreto 2685 de 1999 no reguló expresamente esta materia. Esta norma dispone que el recurso de apelación debe resolverse por el inmediato superior jerárquico o funcional, según sea del caso.

El numeral sexto del artículo 5 de la Decreto 4048 de 2008 establece que la Dirección de Gestión de Aduanas está integrada, entre otras, por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, de la cual depende la Coordinación del Servicio de Origen. Esto significa que, en principio, el inmediato superior jerárquico del jefe de la Coordinación de Servicio de Origen es el subdirector de Gestión Técnica Aduanera.



No obstante, el numeral quinto del artículo 38 del Decreto 4048 de 2008 señala de manera general que las direcciones ejercen las funciones de superior jerárquico de las dependencias a su cargo. Además, el numeral 14 *ibidem* indica que las direcciones podrán avocar el conocimiento y competencia de funciones de las áreas a su cargo del nivel central, local y delegado, cuando las circunstancias así lo ameriten. En ejercicio de estas competencias, la directora de Gestión de Aduanas profirió el Auto Nro. 000179 del 3 de marzo de 2016, en el que avocó competencia para decidir el recurso de apelación presentado por AYCO atendiendo la importancia económica del sector automotor para el país⁶.

De acuerdo con lo expuesto, la Dirección de Gestión de Aduanas es competente para resolver el recurso de apelación presentado contra la Resolución Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015 proferida por el Jefe de la Coordinación del Servicio de Origen de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN, en cuanto que es su superior jerárquico y porque asumió la competencia, según la autorizaba para hacerlo el artículo 38 del Decreto 4048 de 2008.

- 2.2. La demandante dijo que se desconoció el artículo 7-08 del TLC, que estipula que cada Estado parte debe garantizar que exista un nivel de revisión administrativa independiente a la dependencia que tomó la decisión inicial.

Pero no es menos cierto que el inciso final del artículo en mención también señala que la revisión administrativa allí prevista se realizará conforme con la legislación interna de cada Estado.

De esta manera, no fue desconocido el artículo 7-08 del TLC debido a que el recurso de apelación presentado por AYCO contra la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2015 fue resuelto por la autoridad competente según la Ley 1437 de 2011 y el Decreto 4048 de 2008.

No prospera el cargo de incompetencia.

3. Sobre la determinación del origen de los bienes importados en el marco del TLC Colombia – México.

- 3.1 Para determinar el origen de los autobuses y de sus componentes debe identificarse cuál fue la operación comercial entre las diferentes sociedades conforme está probado en el expediente⁷.

B.B. Company fabricó los chasis en Estados Unidos de América con el fin de exportarlos a México en un proceso de maquila para la fabricación de autobuses, en virtud del Tratado de Libre Comercio celebrado entre esos estados. AYCO los importó temporalmente a México como parte del programa IMMEX (maquiladora) presentando los correspondientes pedimentos de

⁶ CD visible a folio 526 del expediente. Carpeta 58. Folio 11620.

⁷ Los medios probatorios serán precisados a lo largo del análisis del caso bajo examen que se realizará a continuación.



importación⁸, donde consta que la mercancía fue valorada con el método de valor de transacción, es decir que se trata de una compraventa internacional, cuyo documento soporte fue una factura comercial expedida por B.B. Company, donde consta que el valor de los chasises era superior a \$63.000 USD.

Luego de importados, AYCO fabricó la carrocería y ensambló los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE que, según el contrato celebrado con B.B. Company, desde su fabricación son de propiedad de la empresa estadounidense.

Debido a lo anterior, B.B. Company es quien vende los autobuses a B.B. Colombia, para lo cual pactaron el término de entrega E.X.W.⁹, aunque la exportación la hace directamente AYCO desde México.

Iniciado el procedimiento de verificación de origen por la autoridad aduanera colombiana, B.B. Company expidió las facturas proforma de los chasises, mediante las cuales reduce su valor en aproximadamente \$10.000 USD.

Posteriormente, AYCO solicitó al agente aduanal que presentara los pedimentos de rectificación de la importación temporal para ajustarse a los requerimientos del programa IMMEX debido a que las facturas comerciales inicialmente presentadas como documento soporte de la operación contenía una utilidad diferente a la real.

Con base en lo anterior, el agente aduanal presentó los pedimentos de rectificación, en los cuales modificó el método de valoración en aduana, del valor de transacción, al denominado último recurso.

La DIAN, mediante los actos acusados, negó el tratamiento preferencial de los autobuses exportados por AYCO desde México a Colombia previsto en el TLC.

3.2. Según AYCO y la coadyuvante B.B. Colombia, en el caso en examen es aplicable cualquiera de los métodos previstos en los literales c) y e) del artículo 6-03 del TLC. El literal c) prevé que se considera originario el bien producido en el territorio de una parte con materiales¹⁰ no originarios siempre que el resultado (bien final) tenga un cambio en la clasificación arancelaria en el Sistema Armonizado, según lo determine el anexo de dicho artículo. Este método también es denominado salto arancelario o cambio de partida arancelaria.

⁸ Dicho documento es equivalente a la declaración de importación en Colombia.

⁹ De acuerdo con el Glosario de Términos Logísticos del 30 de junio de 2006 de la ALADI, E.X.W. o Fuera de Fábrica es un «*INCOTERM que significa que el vendedor coloca sus mercancías, en sus propias bodegas o locales, a disposición del comprador, el cual corre con el costo y el riesgo total de la carga y transporte de las mismas*». Esta misma definición está contenida en la Cartilla para Exportadores elaborada por la DIAN (versión 002) y que puede ser consultada en el siguiente enlace:

<https://www.dian.gov.co/aduanas/aspectecmercancias/origen/2.2.1%20Cartilla%20sobre%20las%20pruebas%20de%20origen%20en%20las%20exportaciones%20colombianas.pdf>.

¹⁰ El artículo 6-01 define “material” como “un bien utilizado para la producción de otro bien”.



Ahora, el literal e) señala que es originario el bien producido en el territorio de una de las partes con materiales no originarios cuando tenga el porcentaje de contenido regional especificado en el anexo del artículo analizado.

Empero, estas normas no establecen los criterios para determinar cuál método es aplicable a un bien específico, sino que ordenan remitirse al anexo del artículo 6-03.

- 3.3. El Sexto Protocolo Adicional número 33¹¹ y el número 42, que modificaron el anexo del artículo 6-03 del TLC, establecen que para los bienes clasificados en la partida 87.02 (Vehículos automóviles para transporte de diez o más personas, incluido el conductor) *«No se requiere cambio de clasificación arancelaria a la partida 87.02. cumpliendo con un contenido regional no menor a 50%»*.

En el dictamen pericial aportado por la demandante y sustentado en la audiencia, se indicó que, para los productos muy elaborados, como son los automóviles y los autobuses, no opera el método del salto arancelario, por lo que la regla de origen analizada exige el método del valor de contenido regional¹².

La Sala observa que, atendiendo la literalidad de la regla transcrita, solo procede el método de valor de contenido regional, que no puede ser menor al 50%. Una interpretación en contrario no es correcta porque el Sexto Protocolo Adicional indica expresamente desde cuál partida debe hacerse el salto arancelario. Así, por ejemplo, señala que para los bienes de la partida 87.07 (Carrocerías de vehículos automóviles, incluidas las cabinas) se requiere *«Un cambio a la partida 87.07 de cualquier otra partida, excepto de la partida 87.08; o no se requiere cambio de clasificación arancelaria a la partida 87.07, cumpliendo con un contenido regional no menor a 50%»*.

Como se ve del ejemplo, a las carrocerías clasificadas en la partida 87.07 se les aplica el criterio de salto arancelario por disposición del Sexto Protocolo Adicional. Sin embargo, en el caso bajo examen, no es aplicable este criterio a los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE porque están clasificados en la partida 87.02, por lo que su origen debe acreditarse con la regla del valor de contenido regional.

- 3.4. La sociedad demandante señaló que los actos acusados contradicen el Oficio Nro. 100227340-0621 del 8 de agosto de 2012 expedido por la DIAN, donde esa entidad aceptó que el método de cambio de partida arancelaria procedía en el caso bajo examen. Sin embargo, esto no es cierto. Por el contrario, la DIAN se limitó a reiterar lo previsto en el anexo del artículo 6-03, lo cual puede comprobarse con la siguiente transcripción del oficio referido:

«En cuanto a su tercer pregunta respecto de la aplicación de la regla de origen de cambio de partida para la importación de vehículos originarios de México, es procedente señalar que las reglas de origen para los autobuses de México se

¹¹ Incorporado al ordenamiento interno mediante el Decreto 4666 de 2005 y la Ley 1074 de 2006.

¹² CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 3. Minuto 23:05 a 27:10.



encuentran dispuestas en el párrafo 10 del Apéndice III (Modificaciones o adecuaciones a la sección B del anexo 6-03 del Tratado) del Decreto 4666 de 2005, así:

Agregar a la Sección B (Reglas Específicas de Origen) del Anexo al artículo 6-03 la subpartida 8701.20, 8703.21 a 8703.90, 8704.21 a 8704.90, 8708.10 a 8708.99, partida 87.02, 87.05, 87.06 y 87.07 y la regla de origen aplicable a las mismas:

(...) '87.02 No se requiere cambio de clasificación arancelaria a la partida 87.02, cumpliendo con un contenido regional no menor a 50% (...)

De conformidad con lo anterior, no es necesario un cambio de clasificación arancelaria siempre y cuando se cumpla con un contenido regional no menor a 50%»¹³.

En conclusión, a juicio de la Sala, el criterio del contenido regional no menor al 50% es el que prevalece, y así se colige del oficio de la DIAN y de las previsiones contenidas en el Sexto Protocolo Adicional para la partida 8702.

4. Enunciación de la fórmula del valor de contenido regional (VCR)

- 4.1. El numeral primero del artículo 6-04 dispone que el exportador o productor tiene la carga de demostrar el contenido regional de un bien, para lo cual deberá utilizar la fórmula prevista en el numeral segundo, que es la siguiente:
$$VCR = [(VT - VMN) / (VT)] * 100.$$

Los elementos de la fórmula son: *i)* VCR, es el contenido regional expresado como porcentaje, *ii)* VT, es el valor de transacción de un bien ajustado sobre la base del valor F.O.B¹⁴, salvo en el evento que el productor no sea el exportador porque se tomará el valor ajustado al punto dentro del territorio nacional donde el comprador recibe el bien, y *iii)* VMN, es el valor de los materiales no originarios utilizados en la producción del bien, determinado de conformidad con los métodos establecidos en el artículo 6-05.

- 4.2. Entonces, para aplicar esta fórmula se debe tomar el valor de los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE, cuyo origen se controvierte, y restarle el valor de los materiales no originarios, que en el caso está conformado por los chasis fabricados en Estados Unidos de América. El resultado es dividido nuevamente en el valor de los autobuses y multiplicado por 100 para obtener el porcentaje que corresponde al valor de contenido regional.

Realizada esta operación, los autobuses se considerarán originarios sólo si el valor de contenido regional es igual o superior al 50%. O lo que es lo mismo, si el valor de los materiales no originarios (chasis) es inferior al 50% del valor del autobús.

¹³ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 17 de la demanda.

¹⁴ El artículo 3-01 define "F.O.B." como «libre a bordo (L.A.B.)». Según el Glosario de Términos Logísticos del 30 de junio de 2006 de la Aladi, F.O.B. es un «INCOTERM por el cual el vendedor vende mercancía puesta a bordo del puerto de embarque. El vendedor corre con todos los costos hasta ponerla a bordo. Es preciso indicar el puerto de embarque. El vendedor se encarga de todos los trámites de exportación y la entrega a bordo del buque. Se traspasa el riesgo del vendedor al comprador cuando entran las mercancías al buque en el puerto de carga. El comprador asume los costos de transporte».



4.3. El numeral primero del artículo 6-04 del TLC impone al exportador o productor la carga de demostrar el valor de contenido regional con base en los métodos previstos en el mismo artículo. Así las cosas, la Sala verificará si esta carga fue cumplida en el caso bajo examen.

5. Indeterminación del elemento valor de transacción (VT) de la fórmula con base en el método de valor de transacción previsto en los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y las normas especiales del TLC.

5.1. Según la demanda, el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula puede determinarse con cualquiera de los métodos previstos en el Código de Valoración Aduanera. Sin embargo, esto no es correcto porque el artículo 6-04 del TLC únicamente autoriza el uso de dos métodos: *i)* el denominado valor de transacción de acuerdo con los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera y *ii)* el denominado valor reconstruido conforme con el artículo 6.1 *ibidem*.

5.2. En los actos acusados, la DIAN señaló que el valor contenido en las facturas expedidas por B.B. Company (vendedor) a cargo de B.B. Colombia (comprador) no pueden ser tenidas en cuenta para determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula porque no es un precio realmente pagado al productor (AYCO).

AYCO afirma que esto resulta irrelevante pues, según el dictamen pericial presentado por Rafael Sosa Carpenter¹⁵ y en la opinión técnica presentada por Virgilio Antonio Vallejo Montaña¹⁶, el valor de transacción está determinado por el precio de las facturas de venta expedidas por B.B. Company.

5.3. La finalidad de todo tratado de libre comercio es liberar el tráfico de bienes y servicios entre los países suscriptores como un mecanismo que impulse el desarrollo y la competitividad de las industrias nacionales en el mercado internacional, la ampliación de la inversión extranjera, la especialización en la producción y el desarrollo de economías de escala.

Empero, la simple liberalización de los mercados no asegura el cumplimiento de estos fines para cada uno de los países vinculados al tratado. Por este motivo los estados acuerdan reglas de origen, cuyo objetivo es determinar cuáles son los bienes que gozan del tratamiento preferencial por ser el resultado de los procesos productivos internos de cada uno de ellos.

Por esta razón, son liberados los bienes totalmente obtenidos o producidos en el territorio de los países miembros, es decir que sean cultivados, extraídos, cosechados, pescados, cazados, manufacturados, procesados o ensamblados en su territorio.

Cuando el bien no es producido en su totalidad en el territorio de alguno de los estados suscriptores, las reglas de origen tienen la finalidad de asegurar que el bien tenga una transformación sustancial de los materiales para asegurar

¹⁵ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14 de la demanda. Parte 2. Folios 614 a 615.
CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 15 de la demanda. Folio 943.



que el producto objeto del tratamiento preferencial es el resultado de los procesos productivos internos de los países signatarios¹⁷.

De esta forma, las reglas de origen permiten determinar si a la mercancía importada le es aplicable el trato preferencial del TLC. Pero también permite identificar, de forma indirecta, los beneficiarios legítimos de dicho trato preferencial, es decir quienes realizan la operación de comercio exterior con los bienes originarios.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, se examinarán los criterios que establece el TLC Colombia-México para integrar el elemento valor de transacción (VT) para efectos de aplicar el método de valor de contenido regional (VCR).

- 5.4. El artículo 1-01 del TLC señala como objetivos del Tratado los siguientes: *i)* estimular la expansión y diversificación del comercio, *ii)* eliminar las barreras y facilitar la circulación de bienes y servicios, *iii)* promover condiciones de competencia, *iv)* aumentar las oportunidades de inversión en los territorios, *v)* proteger los derechos de propiedad intelectual, *vi)* establecer lineamientos de cooperación, *vii)* crear procedimientos eficaces de aplicación del Tratado y *viii)* propiciar relaciones equitativas entre las partes.

El artículo 6-01 del TLC define el valor de transacción como *«el precio pagado o por pagar por un bien relacionado con la transacción del productor del bien de conformidad con los principios del Artículo 1 del Código de Valoración Aduanera, ajustado de acuerdo con los principios del Artículo 8.1, 8.3 y 8.4 del mismo, sin considerar que el bien se vende para exportación»* (énfasis propio). Esta noción es reiterada respecto de los materiales.

Mientras que el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC lo define como *«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»*.

Las reglas de interpretación del capítulo 6 del Tratado señalan que, para efectos de aplicar el método de valor de transacción de un bien, se debe entender que el *«vendedor»* al que hace referencia el Acuerdo sobre Valoración de la OMC es el *«productor del bien»*, y que productor es definido como *«una persona que cultiva, extrae, cosecha, pesca, caza, manufactura, procesa o ensambla un bien»*.

Por último, debe tenerse en cuenta que las reglas de interpretación del capítulo también señalan que para determinar los elementos de la fórmula se debe aplicar de forma preferente las normas contenidas en el TLC Colombia – México, aunque sean contrarias al Código de Valoración Aduanera.

Este punto fue destacado por el perito en la audiencia de pruebas al señalar que *«en todos los tratados de libre comercio debe haber una transformación sustancial de los materiales, ok, y esa transformación sustancial debe ser hecha en alguno de los países parte del tratado, eso siempre, porque si no la hay, entonces no hay origen»*. CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 3. Minuto 21:47 a 22:05.



- 5.5. Así las cosas, de acuerdo con las normas especiales del Tratado y sus objetivos, para efectos de determinar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula mediante el método de valor de transacción, únicamente debe tenerse en cuenta el valor realmente pagado o por pagar al productor.

Tanto es así que, si el productor no es el exportador, el artículo 6-04 señala que el valor de transacción de un bien se ajustará hasta el punto dentro del territorio en el que el productor entrega el bien al comprador, por lo que no hay que ajustarlo al valor F.O.B. como lo indica el mismo artículo.

Esta regla tiene como objetivo garantizar que los productos a los cuales se les aplicará un trato arancelario preferencial con base en el TLC Colombia – México sean de origen de alguno de esos países. Es decir, que los materiales no originarios hayan tenido una modificación sustancial debido a un proceso productivo realizado en esos países.

De esta forma, las normas analizadas hacen mención al precio pagado al productor porque su objetivo es tener cómo base para determinar el valor de contenido regional (VCR) únicamente el valor económico incorporado al producto por la industria nacional de algún país signatario, sin tener en cuenta diferentes valores que pudieran ser añadidos con posterioridad por un tercero, pues este no estaría legitimado para beneficiarse del acuerdo comercial.

Conforme con lo expuesto, la DIAN acertó al no integrar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula con las facturas de venta expedidas por B.B. Company y dirigidas a B.B. Colombia porque no se trata de un precio realmente pagado al productor (AYCO).

- 5.6. Según la demandante y la coadyuvante B.B. Company, la autoridad aduanera desconoció que la venta realizada por la empresa estadounidense a B.B. Colombia fue real y que el valor contenido en ellas fue efectivamente pagado. Además, AYCO consideró contradictorio que se utilizara el precio de las facturas para determinar el valor en aduana de los autobuses, pero no para integrar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula.

Sobre este punto, la Sala destaca que la DIAN no consideró que la operación de venta fuere inexistente. Incluso, en la Resolución Nro. 1124 del 19 de febrero de 2016, que resolvió el recurso de reposición contra la Resolución Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015, la autoridad aduanera señaló lo siguiente:

En ninguna parte del acto recurrido la DIAN señala que no exista un valor de transacción de los autobuses, sino que 'no existe valor de transacción del bien (autobús) como lo define el artículo 6-01 del Tratado ...' (hoja 27 de la Resolución 8092 del 25 de agosto de 2014 [sic]), pues como lo indica el recurrente si existe un valor de transacción para efecto de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas a Colombia, para efectos de percepción de derechos de aduana, pero lo que no existe es un valor de transacción del bien (autobús), para efectos de determinar el origen de la mercancía, conforme a lo establecido en el artículo 6-10 del Tratado [...]'¹⁸.

¹⁸ Folio 188 del expediente.



Además, no existió una contradicción por parte de la DIAN porque una cosa es la determinación del valor en aduana de la mercancía importada, lo que se rige por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y otra es la determinación del origen de un bien para obtener un trato arancelario preferencial, que en el caso bajo examen se rige de forma preferente por el TLC Colombia – México.

- 5.7. De otro lado, AYCO sostuvo que la interpretación de la DIAN desconoció el artículo 9 de la Resolución Nro. 252 de 1999 del Consejo de Representantes de la ALADI, donde se acepta que la factura de mercancía originaria sea expedida por un tercer país.

Al respecto, el preámbulo del TLC indica que los países lo suscriben con el carácter de acuerdo de alcance parcial de complementación económica de conformidad con lo dispuesto en el Tratado de Montevideo de 1980, los cuales están reglamentados por la Resolución Nro. 2 proferida por el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores de la ALADI.

La Resolución Nro. 252 modificó el régimen general de origen para la ALADI y, en el artículo 17, estableció que dicho régimen sólo aplicaría con carácter supletorio respecto de los acuerdos de alcance parcial en los que no se adopten normas específicas en materia de origen, salvo disposición en contrario de los signatarios.

Adicionalmente, el artículo 1-02 del TLC señala que las partes «*confirman*» los derechos y las obligaciones derivados del Tratado de Montevideo de 1980 y del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. No obstante, el mismo artículo señala que en caso de incompatibilidad con estos tratados, prevalecerán las disposiciones del TLC.

De acuerdo con lo expuesto, las disposiciones previstas la Resolución Nro. 252 únicamente son aplicables en el caso bajo examen en lo compatible con las disposiciones especiales del TLC.

El artículo 9 de la Resolución Nro. 252 no establece que para determinar el valor de transacción de un bien se deba tomar el valor consignado en la factura expedida por un tercer país. En realidad, dicho artículo se limita a señalar que el productor debe declarar expresamente esta situación en el área de «*observaciones*» del formulario tipo adoptado por la ALADI.

Esto significa que B.B. Company podía facturar la venta de los autobuses desde Estados Unidos de América, pero no que ese valor pueda ser utilizado en el método valor de transacción del bien para efectos de determinar el elemento del mismo nombre de la fórmula de contenido regional (VCR), pues en este aspecto deben aplicarse las reglas especiales del TLC antes expuestas.

- 5.8. La demandante afirmó que la DIAN desconoció que el SAT declaró que los autobuses importados a Colombia son originarios de México mediante el Oficio Nro. 110-02-01-00-00-2015-4244 del 11 de agosto de 2015, el cual fue proferido como criterio anticipado previsto en el artículo 7-10 del TLC.



El artículo 7-10 del TLC señala que la autoridad competente que examine el valor de contenido regional debe verificar si el exportador o productor cumple con los términos y condiciones expuestos en el criterio anticipado, si las operaciones coinciden con las circunstancias y hechos sustanciales que fundamentaron al criterio anticipado y si los datos y cálculos comprobados en el criterio son correctos.

En el caso bajo examen, el SAT no verificó si el valor de transacción determinado por la solicitante era correcto o no, sino que se limitó a realizar el análisis con base en las cifras expuestas por la empresa solicitante, como se observa con la siguiente transcripción:

«Del cálculo anterior, realizado por Blue Bird Body Company, se desprende lo siguiente:

- El valor de transacción (VT) utilizado en la fórmula, en ambos casos, se compone del VT ajustado sobre la base EXW (Ex Works) más el flete de Huehuetoca a Veracruz, manifestado por dicha sociedad; dando como resultado el VT ajustado sobre la base FOB (Free On Board), tal como lo indica el artículo 6-04 del TLC México-Colombia.
- Para el modelo con rampa, los \$117,584.48 dólares de los Estados Unidos de América corresponden al VT, mientras que los \$53,748.46 dólares de los Ejs; Estados Unidos de América corresponden al valor de los materiales no originarios (VMN).
- Para el modelo sin rampa, la cantidad de \$115.965.65 dólares de los Estados Unidos de América corresponde al VT y los \$52,602.06 dólares de los Estados Unidos de América al VMN.
- Al restar al VT el VMN, dividir el resultado entre el VT y, posteriormente multiplicar el resultado por 100, se obtiene un VCR de 54.28% y 54.63%, respectivamente, cumpliendo con la regla de origen específica, toda vez que la misma requiere un contenido regional no menor a 50%»¹⁹.

Así, la DIAN tenía la posibilidad de verificar si esas cifras y cálculos eran correctos, pues así lo habilita el numeral noveno del artículo 7-10 expuesto.

En todo caso, el SAT expresamente señaló que la «*presente resolución no constituye precedente y se emite con base en la información y documentación aportada por Blue Bird Body Company sin prejuzgar sobre la veracidad de la misma, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho ejercer sus facultades de comprobación conforme a las disposiciones aplicables*»²⁰.

De esta forma, la decisión contenida en el Oficio Nro. 110-02-01-00-00-2015-4244 del 11 de agosto de 2015 no era vinculante para la DIAN, por lo que nada le impedía tomar una decisión contraria a ella.

5.9. Con base en lo expuesto, la Sala concluye que prospera la primera objeción al dictamen pericial presentada por la DIAN, en cuanto que el perito sostuvo

¹⁹ CD visible a folio 388 del Expediente. Anexo 5. Folios 319 a 320.

²⁰ CD visible a folio 388 del Expediente. Anexo 5. Folios 322 a 323.



que el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula estaba probado por la factura expedida por B.B. Company, a pesar de que dicho documento no acredita el valor pagado al productor.

5.10. Al no estar demostrado el elemento valor de transacción (VT) con el método también denominado valor de transacción según las reglas especiales del TLC, es necesario verificar si procede su determinación con base en el método del artículo 6.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

6. Indeterminación del elemento valor de transacción (VT) de la fórmula con base en el método del valor reconstruido previsto en el artículo 6.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

6.1. El artículo 6.1 del Código de Valoración Aduanera disponen que el método de valor reconstruido consiste en la sumatoria de los siguientes elementos:

- El costo o valor de los materiales y de la fabricación, así como cualquier otra operación efectuada para producir la mercancía.
- Una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie por productores del país de exportación al país de importación.
- El costo o valor de *i)* los gastos de transporte hasta el puerto o el lugar de importación, *ii)* los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte y *iii)* el costo del seguro.

De acuerdo con la nota interpretativa 5 de este artículo, el costo o valor de los materiales y su fabricación se determinará con base en la información suministrada por el productor o en su nombre, siempre que su contabilidad comercial cumpla con los principios generalmente aceptados en el país donde se realiza la producción.

Así mismo, la nota interpretativa 5 del artículo 6.1 ordena que la cantidad por concepto de beneficios y gastos se determinará con base en la información proporcionada por el productor o en nombre suyo, a menos que no concuerde con las cantidades que usualmente se aplican para las ventas de mercancías de la misma especie efectuadas por los productores del país de exportación en operaciones al país de importación, caso en el que podrá acudirse a «*otras informaciones pertinentes*».

6.2. Para el caso bajo examen, esto supone sumar los siguientes factores:

- El valor de cada uno de los materiales originarios (las carrocerías) y no originarios (los chasis), así como los demás costos de fabricación.
- Una cantidad por concepto de utilidad y gastos generales que usualmente suele adicionarse por los productores mexicanos en la exportación de autobuses hacia Colombia.



- El costo del transporte del autobús hasta el puerto o el lugar de importación, los gastos de carga, descarga y manipulación relacionados con el transporte, y el costo del seguro contratado.

Todos estos factores deberán obtenerse de la información suministrada por AYCO en cuanto productor y exportador, no sólo porque así lo dispone el Acuerdo sobre Valoración según se expuso, sino porque el TLC expresamente le impone la carga de la prueba en el numeral primero del artículo 6-04.

- 6.3. Respecto del valor de las carrocerías, si bien es cierto que la Resolución Nro. 8092 del 25 de agosto de 2015 sostuvo que no fue posible determinar el valor de la carrocería con la información aportada por AYCO²¹, esta postura fue modificada mediante la Resolución Nro. 2520 del 6 de abril de 2018²². Como consecuencia, la Sala tendrá por probado que en el trámite administrativo se aportaron pruebas suficientes para determinar el valor de las carrocerías.
- 6.4. En cuanto al valor de los chasises, que también corresponden al elemento valor de materiales no originarios (VMN) de la fórmula la DIAN no aceptó el valor contenido en las facturas proforma como reemplazo de las facturas comerciales por dos motivos²³. El primero es que las facturas proforma fueron expedidas con posterioridad al inicio del procedimiento de verificación de origen, lo que permite concluir que su finalidad no fue ajustar el valor al real, sino disminuirlo para efectos de ajustar el valor de contenido regional (VCR). El segundo consiste en que la manifestación de valor aportada como anexo del pedimento de rectificación señaló que se implementó el método de valoración flexible, pero no fueron aportados los documentos de soporte.
- 6.5. La demandante sostiene que el cambio de las facturas comerciales por las facturas proforma y la rectificación de los pedimentos de importación de los chasises fue realizada conforme con la ley mexicana, por lo que el valor contenido en ellas debe ser aceptada sin objeción por las autoridades colombianas.

Con base en el artículo 177 del Código General del Proceso, se tiene que el dictamen pericial presentado por Rafael Sosa Carpenter probó que las rectificaciones de las facturas y los pedimentos fue conforme con la ley mexicana²⁴. En especial cuando la testigo técnica de la DIAN, presentada para controvertir dicho dictamen, manifestó que no es experta en esa legislación²⁵.

Pero esto no significa que las autoridades colombianas no puedan adelantar el procedimiento de verificación de origen previsto en el artículo 7-07 del TLC ni que las pruebas sean valoradas conforme con las reglas de la sana crítica, pues su objetivo no es cuestionar la validez de la importación temporal de los chasises a México, sino determinar el valor de contenido regional (VCR) de los autobuses y definir si procede el trato arancelario preferencial de esos bienes.

²¹ Folio 155 del expediente.

²² Folio 268 del expediente.

²³ Folio 257 del expediente.

²⁴ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folios 624 a 625. Y CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 3. Minuto 56:30 en adelante.

²⁵ CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 2. Hora 1:50:00 en adelante.



- 6.6. Teniendo en cuenta lo anterior, el dictamen pericial indicó que los pedimentos de importación temporal presentados en un primer momento por AYCO declararon que el valor en aduana de los chasis se determinó con base en el método valor de transacción²⁶. Esto quiere decir que la operación aduanera se realizó bajo el supuesto de que existió una venta internacional del chasis, para lo cual se pactó el precio contenido en la factura comercial.

De esta forma, utilizando el mismo ejemplo del perito, para el V.I.N.²⁷ 1BDYNCPA3EF302805, la factura comercial estableció que el chasis tenía un valor de transacción de \$63.405 USD²⁸.

No obstante, sólo luego de que la DIAN inició el procedimiento de verificación de origen el 9 de diciembre de 2013²⁹, se envió una carta al agente aduanal con fecha del 14 de octubre de 2014³⁰ en la que se explicó que es necesario presentar el pedimento de rectificación para cumplir con las normas que rigen el programa IMMEX (maquiladora) al que pertenece AYCO porque, erróneamente, en las facturas comerciales fue incluida una utilidad, aunque no existió venta.

Para estos efectos, fueron expedidas las facturas proforma que disminuyeron el valor de los autobuses en aproximadamente \$10.000 USD, aunque tienen la misma fecha de expedición que las facturas comerciales.

Así, por ejemplo, en el caso del V.I.N. 1BDYNCPA3EF302805 tanto la factura comercial como la proforma tienen como fecha el 6 de junio de 2013, pero esta última indica que el valor del chasis fue de \$52.606 USD³¹ y el pedimento de rectificación señaló que fue utilizado el método de valoración del último recurso³², lo que significaría que no existió una venta.

- 6.7. La Sala observa que no existe una justificación razonable para que B.B. Company haya expedido las facturas proforma y, por lo tanto, no procede utilizar el valor contenido en ella para efectos de determinar el contenido de valor regional (VCR) de los autobuses exportados por AYCO.

En efecto, con independencia de los efectos aduaneros en México, el hecho de que las facturas disminuyeran el valor de los chasis, sin alterar el valor de los autobuses, luego de iniciado el procedimiento de verificación de origen por parte de la DIAN solo tuvo como consecuencia modificar el valor de contenido regional (VCR) del bien exportado a Colombia a los requerimientos del TLC.

²⁶ Así lo indicó el dictamen pericial. CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 622.

²⁷ Esta sigla significa *vehicle identification number* o número de identificación vehicular, por su traducción al español.

²⁸ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folios 621 a 622.

²⁹ CD visible a folio 388 del expediente. Antecedentes. Carpeta 1. Folio 1.

³⁰ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 625.

³¹ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 624.

³² CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 626.



- 6.8. Esta conclusión se refuerza en que las pruebas practicadas durante este proceso judicial demuestran contradicciones en el método de determinación del valor de los chasis contenido en las facturas proforma.

En efecto, el dictamen pericial señaló no es posible aplicar el método de valor de transacción utilizando el valor de las facturas comerciales porque no existe un precio realmente pagado debido a que los chasis no fueron objeto de una venta, sino que son entregados en consignación por B.B. Company a AYCO³³.

Incluso, en la audiencia de pruebas³⁴, el perito reiteró que le fue entregada una carta dirigida al agente aduanal en la que consta que es necesario rectificar el valor declarado en el pedimento de importación temporal de los chasis porque, erróneamente, en las facturas comerciales fue incluida una utilidad aunque no existió venta.

Pese a lo anterior, el dictamen contable aportado por la demandante determinó que el valor de los chasis contenido en las facturas proforma incluye un beneficio que representa el 3% de los costos de su elaboración³⁵, lo cual contradice el dictamen pericial y la carta dirigida al agente aduanal.

Además de lo anterior, en los antecedentes consta que AYCO aportó el «*Desglose del Valor del Chasis*» de dos vehículos³⁶, cuya información tampoco coincide con el dictamen contable³⁷. Para ejemplificar esta afirmación se utilizará la información relacionada el V.I.N. 1BDYNCPA3EF299344. Pese a que ambos documentos certifican que el valor total del chasis de este V.I.N. fue de USD \$52.606, en el desglose no se identifica ninguna utilidad, mientras que en el dictamen contable se determinó un beneficio de USD \$1.532,22.

Así mismo, en el dictamen contable se señaló que el costo de los materiales comprados fue de USD \$47.407,35 y el de los materiales fabricados fue de USD \$1.053,47, para un total de USD \$48.460,82. Mientras que en el documento de desglose el costo total de la materia prima es de USD \$48.830. De esta forma, entre uno y otro documento hay una diferencia por el mismo concepto.

La demandante también afirmó que B.B. Company confirmó la reconstrucción de valor de los autobuses con la carta del 26 de mayo de 2017, titulada «*Confirmación de Valor Reconstruido de los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE*». Al respecto, dicha carta sostuvo que «*El chasis, fabricado por Blue Bird, y cuyo proceso para determinar su valor e integración se validaron por el despacho Clifton, Lipford, Hardison & Parker, LLC, (...)*»³⁸. Es decir, que dicha carta se fundamenta en las conclusiones del dictamen contable que, se reitera, se contradice con el dictamen pericial, la carta dirigida al agente aduanal y el desglose del valor del chasis. En consecuencia, la carta del 26 de

³³ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 652.

³⁴ CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 3. Hora 1. Minuto 38:50 en adelante.

³⁵ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 13. Folio 513.

³⁶ CD visible a folio 388 del expediente. Antecedentes. Carpeta 29. Folio 5806.

³⁷ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 13. Folio 515.

³⁸ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 11. Folio 497.



mayo de 2017 no acredita el valor de los autobuses por el método de valor reconstruido.

- 6.9. El dictamen pericial también indicó que puede confirmarse el valor de las facturas proforma con el método de valor de transacción de mercancías similares en su modalidad flexible³⁹, prevista por el artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración, realizando el siguiente análisis:

«Como conclusión del análisis, se obtienen los siguientes resultados:

Criterios para comparar estas mercancías importadas	
Procedimiento de importación a comparar:	3038 3003720 (24)
Fecha importación de la operación a comparar:	13 de junio de 2013
Tipo de operación a comparar:	Importación
Momento aproximado:	90 días anteriores y posteriores (05 de febrero del 2013 a 18 de octubre de 2013)
Fracción arancelaria:	8706.00.99
Aduana de entrada:	24 (Nuevo Laredo)
País Vendedor:	USA
País de origen:	USA
Cantidades a comparar:	1
Unidad de medida:	Pieza
Resultados	
Valor de transacción (comercial) más bajo del período y criterios a comparar:	\$32,567.82

Por lo tanto, el valor del chasis estaba en 32,567.82 USD. A pesar de que la factura proforma rectificadora menciona un precio de 52,606 USD y que Blue Bird presentó del valor del chasis»⁴⁰.

Con base en lo anterior concluyó que el valor de los chasis contenido en las facturas proforma es válido por ser superior al valor más bajo en aduana determinado por el método de transacción de mercancías similares con el método flexible⁴¹.

No obstante, este cálculo no demuestra que el valor contenido en la factura proforma sea real, sino solo que es superior en comparación a la transacción más baja. Además, se destaca que no puede tomarse el valor de USD \$32.000 como valor de los chasis porque el artículo 7 del Código de Valoración Aduanera expresamente prohíbe tomar los valores en aduana mínimos en el método flexible.

Adicionalmente, se reitera, las contradicciones del dictamen contable, del dictamen pericial y del documento de desglose del valor de los chasis impiden tener por cierto el valor contenido en las facturas proforma.

- 6.10. Según lo expuesto hasta este punto, no está probado el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula porque no fue demostrado el valor de los chasis con el fin de reconstruir el valor de los autobuses. Además, se precisa

³⁹ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 643.

⁴⁰ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folios 650 a 651.

⁴¹ CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 1. Folio 544.



que tampoco está demostrado el elemento valor de los materiales no originarios (VMN) por estos mismos motivos.

- 6.11. En este mismo sentido, prosperan las objeciones tercera y cuarta propuestas por la DIAN contra el dictamen pericial, pues las facturas proforma no demostraron el valor de los chasis, por lo que tampoco está probado el elemento valor de los materiales no originarios (VMN) de la fórmula, como lo afirmó el perito.
- 6.12. De otro lado, en el expediente no hay prueba alguna del costo del transporte del autobús hasta el puerto, los gastos de carga, descarga y manipulación relacionados con el transporte y el costo del seguro contratado.

En el dictamen pericial se sostuvo que para determinar estos valores bastaba tomar el valor de los autobuses contenidos en las facturas de venta expedidas por B.B. Company y restar el valor de las carrocerías y los chasis⁴². Pero, esa operación no es posible porque las facturas de venta de los autobuses expedidas por B.B. Company a cargo de B.B. Colombia contienen el término Incoterm E.X.W.⁴³, lo que significa que pactaron que ese valor corresponde al autobús entregado en punto de fábrica. En otras palabras, el valor contenido en las facturas no incluye los costos generados por el transporte, carga, descarga y manipulación de los autobuses hasta el punto de exportación.

Dichos valores son necesarios no sólo porque el Acuerdo sobre valoración de la OMC ordena su inclusión, sino porque el artículo 6-04 del TLC define el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula de valor de contenido regional (VCR) como «*valor de transacción de un bien ajustado sobre la base F.O.B*», por lo que sin estas pruebas no es posible realizar el ajuste del valor de los autobuses en los términos del Tratado.

- 6.13. Por lo expuesto, en el caso bajo examen no es posible determinar el valor de los autobuses con el método de valor reconstruido del artículo 6.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no solo por la ausencia de pruebas del valor del chasis sino también de los incrementables, lo que significa que AYCO no cumplió con su carga de probar el elemento valor de transacción (VT) de la fórmula mediante el método del valor reconstruido, según lo ordena el numeral tercero del artículo 6-04 del TLC.
- 6.14. Las consideraciones anteriores también demuestran que prospera la segunda objeción propuesta por la DIAN contra el dictamen pericial porque no están demostrados los elementos necesarios para aplicar el método de valor reconstruido en el caso bajo examen.

7. Conclusiones del análisis realizado

⁴² CD visible a folio 388 del expediente. Anexo 14. Parte 2. Folio 600. Y CD visible a folio 712 reverso del expediente. Grabación 3. Minuto 42:30 en adelante.

⁴³ Así consta en las siguientes pruebas: *i*) Acta de Visita del 28 de julio de 2014 (CD visible a folio 388 del expediente. Antecedentes. Carpeta 2A. Folio 293), *ii*) Respuestas de AYCO al cuestionario formulado en la visita (CD visible a folio 388 del expediente. Antecedentes. Carpeta 9B. Folios 1729 a 1730) y *iii*) factura de venta expedidas por B.B. Company para el V.I.N. 1BDYNCPA0EF299365, entre otros (CD visible a folio 388 del expediente. Antecedentes. Carpeta 2ª. Folio 330).



En este orden, serán negadas las pretensiones de la demanda porque la DIAN no incurrió en infracción de las normas superiores ni en falsa motivación al declarar que los autobuses Blue Bird SIGMA AYCO Y3FE no son originarios de México, pues se reitera que este hecho no fue demostrado por el productor.

8. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, según lo dispone el numeral octavo del artículo 365 del Código General del Proceso.

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

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclaro el voto