

■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 14 de noviembre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó

Valor en Aduana de mercancías. “Valor de transacción” y “valor aceptable”.

Para la determinación del valor en aduana de las mercancías, la normas comunitarias ordenan la aplicación de un conjunto de métodos entre los que se encuentra el “valor de transacción”. En el caso en que proceda aplicar dicho método, la normativa exige que tal valor sea “aceptable” sin que el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados constituya, por sí mismo, motivo suficiente para considerarlo inaceptable.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- *Para la adecuada comprensión del tema litigioso debe tenerse en cuenta que, según consta en el expediente, la empresa Dow Chemical Ibérica, S.A., es una sociedad española que forma parte del grupo financiero internacional Dow, perteneciendo un 99,5% de sus acciones a la Compañía Holding Suiza Dow Chemical A.G.; al pertenecer al citado grupo, tiene firmado con otras sociedades del mismo, residentes en el extranjero, contratos encaminados a fomentar que estas sociedades se compren y vendan entre sí (...) en este contrato se establece que el vendedor concederá al comprador un descuento en el precio, según tipo de producto y clase de venta, por los que adquiera de ellas ya sea para consumo propio ya sea para revender, y concederá una comisión a la empresa compradora cuando el vendedor haga una venta directa, es decir, cuando el cliente no sea Dow Chemical Ibérica.*

Tras efectuar las oportunas comprobaciones, la Inspección, en fecha 29 Sep. 1992, al objeto de documentar las actuaciones inspectoras, incoó acta ... regularizar la situación tributaria de Dow Chemical Ibérica, S.A., en lo referente a los derechos de importación correspondientes a las importaciones efectuadas a empresas del Grupo Dow durante el ejercicio 1990 y en la cual, además de lo señalado anteriormente, se hacía constar que la vinculación existente entre las empresas exportadoras y la compradora-importadora había influido en el precio, valor de transacción, demostrándose ello por la existencia de los descuentos intercompañía que figuran en el acuerdo de promoción de ventas; conforme a esto la Inspección entendió que no es de aplicación para determinar el valor en aduana, el valor de transacción y tampoco pueden implicarse los métodos de valoración de mercancías idénticas, mercancías similares, procedimiento sustractivo y coste de producción, por no ser posible determinar las condiciones que exigen los arts. 4 a 7 del Reglamento CEE 1224/80 para que puedan ser utilizados de modo sucesivo alguno de estos sistemas de valoración; por ello la Inspección aplicó, conforme a lo establecido en el art. 2.3 del citado Reglamento, «criterios razonables» compatibles con los principios generales del Acuerdo sobre valoración del GATT y artículo VII del propio Convenio del GATT a partir de los datos disponibles en la Comunidad; en base a esto la Inspección utilizó este método, igualando el trato fiscal (el valor en Aduana) de los importadores no vinculados y el de los vin-

culados al grupo Dow, consiguiendo esta igualdad al no admitir en el precio el descuento exclusivo concedido a la empresa española por su condición de vinculada.

Quinto.- (...) la sentencia impugnada razona que la primera cuestión a examinar es la relativa a si la vinculación entre la sociedad vendedora del producto importado por la recurrente y ésta ha influido o no en el precio.

Para ello había que partir de las previsiones del art. 3 del Reglamento 1224/1980 CEE, según el cual el valor en aduana de las mercancías importadas es el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías siempre que concurran cuatro condiciones, entre las cuales, en el párr. 1 del apartado d), figura la de «que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el ap. 2 de este artículo».

(...) Sólo se discrepa en el punto relativo a que el valor de transacción sea aceptable (...)

Sexto: Dijimos en las citadas SS 18 Dic. 1999 y 10 May. 2002 que la utilización de estos métodos para hallar el valor en aduana de las mercancías cuando no es admitido el de transacción no es discrecional, sino que, por el contrario, está rigurosamente escalonada, en virtud de lo dispuesto en el art. 2.2 del Reglamento 1224/80 CEE, de suerte que no puede pasarse al siguiente sino en cuanto sea de imposible aplicación el señalado primero por el Reglamento.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el art. 3.2 a) precisa que «para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de aplicación del ap. 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados en el sentido del art. 1 no constituye, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción».

En otros términos, lo decisivo es el significado que deba darse a la expresión «valor de transacción» que el art. 3, ap. 1, del Reglamento 1224/1980 erige en soporte de la base imponible.

El mismo precepto indica que por tal debe entenderse «el precio pagado o por pagar por las mercancías».

La existencia de una posible vinculación entre comprador y vendedor aparece en el apartado d) del mismo precepto, como la cuarta condición exigida por dicho precepto para su aplicabilidad, en el que se advierte que, en caso de existir, el valor de transacción ha de ser «aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el ap. 2 de este artículo».

En definitiva, estamos en presencia de una regla general, la del valor de la transacción, y de una excepción, la existencia de vinculación entre la empresa suministradora y la importadora, en cuyo caso, el valor figurado ha de ser aceptable a efectos aduaneros.

Naturalmente, este concepto jurídico indeterminado sólo tiene una concreción posible, ajena, evidentemente, a la esfera discrecional. Tal concreción no puede ser otra que la del valor de mercado, entendiendo por tal, como dice la Nota interpretativa al art. 3.2 a) del Reglamento 1224/1980, que se contiene en el Reglamento 1494/1980, el precio que se hubiera estableci-

do de forma compatible con las prácticas normales para la fijación de precios en la rama de la producción de que se trata o, como añade la misma nota, precio que cubra todos los costes y asegure un beneficio.

Continúa diciendo el texto de las sentencias de esta Sala de 18 Dic. 1999, y 10 May. 2002, que venimos siguiendo, que estamos, por tanto, en presencia de una materia de prueba, con respecto a la cual rotundamente afirma la sentencia impugnada, al igual que afirmaban las sentencias de la AN en los casos de referencia, que «ninguno de estos argumentos (los utilizados por la parte actora, después recurrente), por otra parte carentes del más mínimo soporte probatorio, bastan para desvirtuar las conclusiones de la Inspección».

Tal apreciación determina la imposibilidad de revisar el texto recurrido -concluía esta Sala en aquellos casos- pues si la parte recurrente no consiguió probar en la instancia que el precio figurado en las importaciones era un precio aceptable en técnica de mercado, pues cubría los costes y aseguraba un beneficio, de acuerdo con las condiciones o prácticas normales, imposible es que en casación pueda llegarse a conclusiones diferentes.

Y no es que se compartan totalmente -decíamos también entonces- las afirmaciones que se hacen en la sentencia recurrida. Concretamente -aclarábamos igualmente en aquellas ocasiones-, no puede convenirse en que la existencia de un trato favorable en el precio refuerce la tesis de la Administración, pues un trato favorable, siempre que sea compatible con las técnicas y condiciones de mercado y no se convierta en irreal, debe ser admisible a efectos aduaneros (...)

(...)

Séptimo.- (...) las reglas contenidas en el Reglamento Comunitario sobre aduanas a que nos venimos refiriendo y cuyos preceptos son los invocados en los tres primeros motivos casacionales, son normas para llevar a cabo una verdadera comprobación de valores, frente a los declarados por el contribuyente, en este caso los de transacción. En estos supuestos, en que la Administración rechaza el valor consignado y pretende obtener otra valoración a partir de reglas preestablecidas, resulta evidente que, si el contribuyente mantiene su postura, corresponde a aquella acreditar que se dan las circunstancias para la revisión del valor de transacción y que el que le va a sustituir, como valor en aduana, es el procedente de acuerdo con el de mercado.

Pues bien, en el presente caso (...) lo único esgrimido por la Administración para considerar inaplicable el valor de transacción fue la existencia de una vinculación entre las diferentes empresas del Grupo Dow y la concurrencia de un convenio con descuentos en los precios, perfectamente justificables en el volumen y seguridad de las operaciones, no puede considerarse inaplicable el valor de transacción y, por lo tanto, se han producido las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente en los tres motivos casacionales primeros que se han invocado.