

UNA SENTENCIA DE LA CORTE QUE ABORDA LA PROBLEMÁTICA DEL VALOR DE EXPORTACIÓN (*)

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 01 de Octubre de 2013, en autos “*YPF S.A. (TF 27508-A) c/Dirección General de Aduanas*”¹

POR ADRIÁN M. MÍGUEZ

En un reciente fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado lineamientos básicos de la valoración aduanera en materia de exportaciones, que por básicos no dejan de ser esenciales para la correcta determinación del valor imponible y, por lo tanto, de la carga tributaria aplicable a dichas operaciones.

Recordemos que en materia de exportaciones la normativa que regula el valor en aduana es el Código Aduanero (ley 22.415 y modificatorias), a diferencia de lo que acontece respecto del valor de importación reglado en el Acuerdo para la Aplicación del Art. VII del GATT.

No existen dudas de que el acuerdo internacional mencionado prevé que “el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación”, conforme lo dispone su art. 1º.

Este principio ha sido definido por la doctrina como “noción positiva de valor”, o sea, el valor realmente transado entre las partes.

Sin embargo, en materia de valor de exportación la Aduana siempre ha preferido seguir interpretando que el Código Aduanero, a diferencia de lo que ocurre con las importaciones, conserva una “noción teórica de valor”.

La idea de la noción teórica no es caprichosa y se deriva, a nuestro entender, de dos razones principalmente, (i) la incidencia que tuvo en la legislación aduanera el método de valor de Bruselas, anteriormente vigente al Acuerdo de Valoración del GATT, que preveía la noción teórica; y, (ii) la propia definición del Código Aduanero.

Respecto de la definición recordemos que la misma se encuentra en el art. 735 del C.A., pero el germen de la noción teórica derivaría del texto del art. 745 que dice:

“ART. 745. - El objeto de la definición del valor imponible es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en los lugares a que se refiere el art. 736 como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro. Este concepto tiene un alcance general y es aplicable haya sido o no la mercadería que se exportare objeto de un contrato de compraventa y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato.”

Como puede advertirse de la redacción, podría concluirse que al referirse al precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercade-

(*) Nota al Fallo “YPF S.A. (TF 27.508-A) c/DGA”, del 01/10/13, publicado también en Comercio Exterior de “elDial.com” – DC1C8D, Ed. Abremática, 15/04/14.

1. El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

ría que se exportare, como consecuencia de una venta efectuada entre partes independientes, la noción se aleja del valor positivo –el de transacción, mejor dicho, el de esa transacción para acercarse a una noción teórica– el precio ideal al que cualquier vendedor independiente podría haber vendido la mercadería.

Las consecuencias de adoptar uno u otro criterio no son meramente un ejercicio intelectual. En el caso del valor positivo, tiene preeminencia el precio de la operación pactado por las partes, y si el servicio aduanero sostuviera que no resulta idóneo, deberá demostrar los motivos que justifican tal desaprobación.

En cambio, en el supuesto del valor teórico dicho precio podría ser el resultado de la elaboración de un precio ideal por parte de la administración y el administrado debería justificar por qué su valor difiere de dicha especulación.

Paralelamente, determinar un nuevo valor, en el particular más alto que el declarado, acarreó la formulación de cargos aduaneros por entender que la base imponible fue errónea, por lo que correspondía el pago de diferencias tributarias.

En el caso bajo análisis, el servicio aduanero, a través de distintas aduanas, emitió cargos –reclamos por diferencias tributarias– por derechos de exportación mal liquidados, en tanto consideró que el valor imponible que se había tomado para tal cálculo era incorrecto.

Para tal fin descartó el valor acordado por las partes a través de contratos ciertos, y dispuso tomar como parámetro un valor que, según su criterio, se adaptaba a lo previsto en el Código Aduanero.

De la sentencia en análisis pueden rescatarse, entre otros, los siguientes puntos:

- Que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración.

- Que si bien la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas ello no la exime de respetar los recaudos que la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo exige para la validez de los actos administrativos.

- Que el servicio aduanero debe motivar el acto por el cual descarta el valor de transacción.

- Que deben respetarse los extremos del art. 748 del C.A., tanto para descartar el valor como para aplicar métodos alternativos de valoración.

- Que no corresponde la utilización del método previsto en el inciso b) del art. 748 del C.A. si no puede demostrarse que se trata de mercaderías idénticas o similares.

1) El precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración

Como advertimos al comienzo la Aduana prefiere sostener que el valor de exportación parte de una noción teórica. No ha sido esto lo resuelto por la interpretación de la Corte en el caso bajo análisis teniendo preeminencia la noción del precio pagado o por pagar. Precisamente hacen expresa referencia al “precio”, entre otros, los arts. 742 (a); 742 (b); 743; 744; 745; 746; 747 y 748.

2) La autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercancías exportadas. Ello no la exime de respetar los recaudos que la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo exige para la validez de los actos administrativos.

Estrechamente vinculado con el punto precedente, ha afirmado la Corte que si bien el servicio aduanero tiene cierto margen de discrecionalidad para determinar el valor de exportación, esta discrecionalidad no es para nada absoluta y debe ceñirse a las disposiciones de la ley 19.549, ya que no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico.

Si bien el Código Aduanero faculta a la Aduana para evaluar el valor declarado, el acto por el cual se descarta el valor y se establecen los cargos no puede desconocer los principios de legalidad y razonabilidad.

Así se afirma que la circunstancia de que la entidad administrativa obrare en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria. Y agrega que es precisamente la legitimidad –constituida por la legalidad y la razonabilidad– con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite

a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias.

3) El servicio aduanero debe motivar el acto por el cual descarta el valor de transacción

El servicio aduanero debe motivar el acto administrativo. En el particular debió, para descartar el valor, determinar previamente y sobre la base de parámetros técnicamente fundados, cuál era el precio de mercado del gas por ductos. Pero la Corte concluye en que nada de esto dice la resolución impugnada. Se agrega que, además de la falencia en la motivación, el acto impugnado presenta un vicio en la causa dado que sus conclusiones no encuentran sustento fáctico suficiente en los dictámenes obrantes en el expediente administrativo.

4) Deben respetarse los extremos del art. 748 del Código Aduanero, tanto para descartar el valor como para aplicar métodos alternativos de valoración.

De la muy clara y técnicamente fundada exposición del voto del Dr. Carlos Fayt, surge también la obligación, para el servicio aduanero, de respetar los extremos del art. 748 del C.A. para poder descartar el precio realmente pagado o por pagar, cuando, según el criterio

del ente administrativo, el mismo no resultara idóneo para determinar el valor imponible. Si bien el punto se vincula con lo expresado en cuanto a la necesidad de que el acto esté motivado y tenga causa, como cualquier acto administrativo, no debe obviarse la necesidad de que el mismo respete los lineamientos del Código Aduanero.

5) No corresponde la utilización del método previsto en el inciso b) del art. 748 del Código Aduanero si no puede demostrarse que se trata de mercaderías idénticas o similares

El art. 748 del C.A. contiene métodos alternativos de valoración para aquellos casos en que el precio pagado o por pagar no resultare una base idónea de valoración. Estos métodos serán utilizados por el servicio aduanero según el que mejor se adecuare al caso en análisis. En el particular la Aduana utilizó el previsto en el inciso b) que se refiere al valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería.

Como acertadamente concluye en su análisis el Dr. Fayt, el valor no puede determinarse sobre la base de una cotización internacional pues el gas natural argentino carece de una cotización de esas características.