

## Elementos Objetivos y Subjetivos de la Determinación Tributaria Aduanera

*Álvaro Danilo Illanes Landa*

Bolivia

### 1. Introducción

La tributación es la base económica fundamental que sostiene el funcionamiento de una sociedad políticamente organizada. En un estado de derecho, la tributación se funda en un sistema tributario justo, construido bajo los principios constitucionales de igualdad, progresividad y legalidad, -entre otros-, al que todos contribuimos en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica.

Si bien los principios señalados aluden, en principio, al valor de la justicia en cuanto al diseño y configuración de un sistema tributario, ya en la aplicación concreta de la norma el concepto de justicia adopta otra connotación, bajo la cual lo justo es aquello que se ajusta al derecho, por lo que adquieren particular importancia los principios de legalidad y sometimiento a la ley a la hora de garantizar los derechos de los sujetos de la relación tributaria; por una parte el del contribuyente, de aportar al sostenimiento de las finanzas públicas de acuerdo al límite previsto en la normas y a la verdad material de los hechos, y por otra, el de la Administración Tributaria, de contar con los medios e instrumentos necesarios para cumplir su función, y lograr la recaudación en forma oportuna y eficiente, en beneficio del bien común.

En este entendido, la determinación se constituye en la piedra angular en referencia a la cual se construye el derecho tributario formal, esencial a la justicia tributaria, que dada su naturaleza compleja de los hechos económicos de relevancia tributaria aduanera, plantea diferentes problemas en su aplicación.

En la presente ponencia, se analizarán los principales aspectos objetivos y subjetivos en la determinación tributaria de oficio por parte de la Administración Aduanera, en la importación de mercancías al Régimen de Importación para el Consumo, analizándola en su sentido más restringido, entendida como el acto o conjunto de actos administrativos, mediante los cuales la administración aduanera, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación, -ya sea en control concurrente, diferido o posterior al despacho aduanero-, verifica la correcta declaración y pago de la obligación tributaria, y de corresponder reliquida el adeudo que en definitiva corresponda a la operación aduanera, de acuerdo a lo previsto legalmente.

## 2. Desarrollo

### 2.1. Concepto de Determinación tributaria

El derecho tributario material o sustantivo necesita del derecho tributario formal para su concretización, el cual contempla las normas, ya sean principios, reglas y procedimientos, a los cuales la Administración Aduanera debe someterse para comprobar, en el caso en particular, si el hecho generador se produjo respecto al importador y los operadores que intervienen en la operación, el tipo de obligación aduanera que se generó, el momento a partir del cual la misma resultaba exigible, así como la cuantificación de la obligación tributaria que se debió pagar, del tributo omitido y de la deuda tributaria.

Al respecto el tratadista Villegas señala: *“Llamamos determinación, tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (an debeatur)”, en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”)*<sup>1</sup>. Dicha definición denota la particular complejidad de la determinación, que no se agota con la cuantificación de la obligación tributaria, sino que requiere como otro elemento esencial la identificación de los responsables del pago del tributo, sea como responsable directo, solidario o subsidiario, estableciendo para cada caso las condiciones y el límite de su responsabilidad, pues lo contrario imposibilitaría la prosecución con los siguientes pasos procesales, ya sea el ejercicio de los recursos que asisten a los sujetos pasivos para objetar la determinación, o en su caso a la ejecución tributaria sobre el patrimonio de los responsables, en el límite de lo debido.

La determinación tributaria, se diferencia respecto a la aplicación del derecho adjetivo en otras ramas del Derecho, en la rigidez de su aplicación, por constituirse en un procedimiento íntegramente reglado bajo el principio de legalidad, que no da lugar a la libre apreciación ni a la arbitrariedad, y regula la discrecionalidad en la aplicación del derecho sustantivo.

Conforme lo establecen los Artículos 6, 8 y 13 de la Ley General de Aduanas N° 1990 (LGA), la obligación aduanera es de dos tipos: obligación tributaria aduanera y obligación de pago en aduanas; en el primero de los casos esta nace cuando se produce la importación de mercancías extranjeras para el consumo y se perfecciona con la aceptación de la Declaración de Mercancías; mientras que en el segundo, nace cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria, haciéndose exigible a partir de la notificación de la liquidación practicada por la Administración Aduanera.

### 2.2. Base legal de la determinación tributaria en Bolivia

---

1 BELISARIO, Villegas Héctor, 7ª Edición actualizada y ampliada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2007. Pág. 329

## **Código Tributario Boliviano Ley N° 2492**

**Artículo 13 (Concepto).** La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirán por Ley especial.

**Artículo 16 (Definición).** Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Artículo 17 (Perfeccionamiento).** Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.
2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

### **Artículo 8 (Métodos de Interpretación y Analogía).**

- I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.
- II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:
  - a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.
  - b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

**Artículo 42 (Base Imponible).** Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.

**Artículo 43 (Métodos de Determinación de la Base Imponible).** La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.
- II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.
- III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda.

**Artículo 44 (Circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta).** La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
  - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.

- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
  - d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
  - e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
  - f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros anuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
  - g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
  - h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.
6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Practicada por la Administración Tributaria en la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

**Artículo 45 (Medios para la Determinación Sobre Base Presunta).**

- I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:
  - 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud.
  - 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.

3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

II. En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial.

**Artículo 76 (Carga de la Prueba).** En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

**Artículo 77 (Medios de Prueba).**

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

*La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrán por no ofrecidos.*

II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.

III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales.

**Artículo 78 (Declaración Jurada).**

I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.

II. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

III. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento.

En todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

IV. No es rectificatoria la Declaración Jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o dato brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación.

### **Ley General de Aduanas N° 1990 (LGA)**

**Artículo 6.** La obligación aduanera es de dos tipos: obligación tributaria aduanera y obligación de pago en aduanas.

La obligación tributaria aduanera surge entre el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos. Constituye una relación jurídica de carácter personal y de contenido patrimonial, garantizada mediante la prenda aduanera sobre la mercancía, con preferencia a cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella.

La obligación de pago en aduanas se produce cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria.

**Artículo 8.** Los hechos generadores de la obligación tributaria aduanera son:

- a) La importación de mercancías extranjeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros bajo la presente Ley.
- b) La exportación de mercancías en los casos expresamente establecidos por Ley.

El hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías.

**Artículo 9.** Se genera la obligación de pago en Aduanas, en los siguientes casos:

- a) Por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos.

- b) Por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.
- c) El uso, consumo o destino en una zona franca de mercancías extranjeras, en condiciones distintas a las previstas al efecto.
- d) En la internación ilícita de mercancías desde territorio extranjero o zonas francas.
- e) En la pérdida o sustracción de mercancías en los medios de transporte y depósitos aduaneros.

**Artículo 10.** En los casos de los literales a), b) y c) del Artículo precedente, la obligación de pago nace en el momento que se produce el incumplimiento de las obligaciones, condiciones o fines. En los casos d) y e) del mismo Artículo, en el momento que se constata la internación ilícita, pérdida o sustracción.

**Artículo 12.** La determinación de la obligación tributaria aduanera se efectúa mediante:

- a) Liquidación realizada por el Despachante de Aduana.
- b) Autoliquidación efectuada por el consignante o exportador de la mercancía.
- c) Liquidación realizada por la administración aduanera, cuando corresponda.

En los supuestos del Artículo anterior, la deuda aduanera se determinará mediante liquidación efectuada por la administración aduanera.

Los cargos que surgieran de estas liquidaciones a favor del Estado, en caso de no cancelarse o ser impugnados por los sujetos pasivos y siempre que no se evidencien indicios de delito aduanero, constituirán contravención aduanera.

Cuando en dichos cargos emergentes de las liquidaciones, se evidencien la existencia de indicios de responsabilidad penal por delitos aduaneros, la administración aduanera formulará denuncia ante el Ministerio Público, de acuerdo con el procedimiento establecido en esta Ley.

**Artículo 25.** Los Tributos Aduaneros de Importación son:

- a) El Gravamen Arancelario y, si proceden, los derechos de compensación y los derechos antidumping.
- b) Los impuestos internos aplicables a la importación, establecidos por Ley.



**Artículo 26.** Salvo lo dispuesto en los Acuerdos o Convenios Internacionales ratificados constitucionalmente, el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo establecerá la alícuota del gravamen arancelario aplicable a la importación de mercancías y cuando corresponda los derechos de compensación y los derechos antidumping.

**Artículo 27.** La base imponible sobre la cual se liquidarán los gravámenes arancelarios estará constituida por el valor en Aduana, de acuerdo con el Título Octavo de la presente Ley.

La base imponible sobre la cual se liquidarán los derechos de compensación y los derechos antidumping se determinará de acuerdo con las disposiciones del GATT. A su vez, la base imponible de los impuestos internos aplicables a la importación se regirá por las normas respectivas.

Para el cálculo de la base imponible, los valores expresados en moneda extranjera serán convertidos a moneda nacional al tipo de cambio oficial de venta del Banco Central de Bolivia, vigente a la fecha de la aceptación de la Declaración de Mercancías, por la administración aduanera.

Para determinar la base imponible de las mercancías importadas por vía aérea, se aplicará hasta un máximo del veinticinco por ciento (25%) del monto correspondiente al flete aéreo efectivamente pagado.

En los casos de cambio del Régimen Aduanero de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo al Régimen de Despacho a Consumo, la base imponible estará constituida por el valor de transacción de la mercancía vigente al momento de la presentación de la Declaración de Mercancías aceptada por la correspondiente administración aduanera.

**Artículo 147.** Las normas de origen son disposiciones específicas que se aplican para determinar el origen de las mercancías y los servicios producidos en un determinado territorio aduanero extranjero, en concordancia con los principios de la legislación aduanera nacional y convenios internacionales, las mismas que podrán ser de origen preferencial o no preferencial.

**Artículo 148.** La declaración certificada de origen es una prueba documental que permite identificar las mercancías, en la que la autoridad o el organismo competente certifica expresamente que las mercancías a que se refiere el certificado son originarias de un país determinado.

En cumplimiento de los convenios internacionales, la prueba documental de origen de las mercancías es requisito indispensable para la aplicación de las preferencias arancelarias que correspondan.

**Artículo 149.** Cuando en la aceptación de la Declaración de Mercancías a Consumo o durante el reconocimiento físico de las mismas, surjan indicios sobre la falta de autenticidad o veracidad del contenido del certificado de origen, la administración aduanera, de conformidad con las normas señaladas en los convenios internacionales suscritos por Bolivia, exigirá otras pruebas para determinar con certeza esta situación.

El trámite del despacho aduanero no podrá ser suspendido bajo ninguna circunstancia, debiendo la administración aduanera exigir la presentación de boleta de garantía bancaria o seguro de fianza por el valor de los tributos aduaneros que correspondan pagar por la importación de las mercancías.

**Artículo 259.** La Aduana Nacional está obligada a proporcionar información completa y precisa sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, los diversos regímenes aduaneros, así como sobre las disposiciones y prescripciones vigentes dictadas para la aplicación de la reglamentación aduanera.

### **Decreto Supremo N° 25870, Reglamento a la Ley General de Aduanas**

**Artículo 8.** (Liquidación de la obligación aduanera).- La liquidación de los tributos aduaneros que realice el Declarante estará sujeta a la revisión a posteriori de la Aduana Nacional, en tanto no se produzca la prescripción de la acción de la administración tributaria para el cobro de dichos tributos.

En los casos de ilícitos aduaneros, la liquidación de los tributos será efectuada por la administración aduanera.

**Artículo 20 (Base Imponible).** La base imponible sobre la cual se liquida el gravamen arancelario está constituida por el valor de transacción de la mercancía, determinado por los métodos de valoración establecidos por el Título Octavo de la Ley y de este reglamento, más los gastos de carga y descarga, más el costo de transporte y seguro hasta la aduana de frontera, entendiéndose ésta como aduana de ingreso la país.

Cuando el medio de transporte sea aéreo, para la determinación del valor CIF Aduana, el costo del flete aéreo será el veinticinco por ciento (25%) del importe efectivamente pagado por este concepto.

A falta de la documentación comercial que respalde el costo de transporte, éste se presumirá en el equivalente al 5% del valor FOB de la mercancía. Cuando la operación de transporte se realice sin seguro, se presumirá en concepto de la prima el importe equivalente al 2% del valor FOB de la mercancía. La póliza de seguro nacional únicamente será admitida cuando se haya obtenido, fehacientemente, con anterioridad al embarque de la mercancía en el país de origen o país de procedencia.

La importación efectuada mediante contrato diferente a los términos Incoterms FOB o CIF, se ajustará a los requisitos anteriores, a efectos de la determinación de la base imponible.

Tratándose de vehículos que ingresen por sus propios medios o de equipaje del régimen de viajeros, para efectos de la determinación de la base imponible, se considerará por concepto de costos de transporte el dos por ciento (2%) del valor FOB.

Para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado y la aplicación de la alícuota porcentual del Impuesto a los Consumos Específicos en el caso de importaciones, la base imponible estará constituida por el Valor CIF frontera, más el Gravamen Arancelario efectivamente pagado, y otras erogaciones no facturadas necesarias para efectuar el despacho aduanero.

La base imponible del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados y del Impuesto a los Consumos Específicos con tasas específicas aplicables a la importación se aplicarán en la forma y términos establecidos en las normas respectivas.

La base imponible para la liquidación de los impuestos internos y otros aplicables a la exportación de mercancías se regirá por lo dispuesto en normas específicas.

Para efectos aduaneros y cálculo de la base imponible, los valores expresados en moneda extranjera deberán ser convertidos en moneda nacional al tipo de cambio oficial de venta en el Banco Central de Bolivia, vigente al último día hábil de la semana anterior de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías por la Administración Aduanera.

La Aduana Nacional establecerá mecanismos de difusión que permitan a los consignantes, consignatarios, auxiliares de la función pública aduanera, funcionarios de aduana y otras personas naturales y jurídicas, que intervengan en operaciones de comercio exterior, conocer con oportuna anticipación los factores de conversión monetaria aplicables para una adecuada determinación y declaración de la base imponible.

Los derechos antidumping y compensatorios se liquidarán conforme lo dispongan las normas que regulen dicha materia.

**Artículo 250 (Métodos de valoración).** Los métodos sucesivos para la aplicación del valor en aduana según los artículos 1° al 8° del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 y sus notas interpretativas, son los siguientes:

- a) Método del valor de transacción.
- b) Método del valor de transacción de mercancías idénticas.
- c) Método del valor de transacción de mercancías similares.
- d) Método de procedimiento deductivo.
- e) Método de procedimiento reconstruido.
- f) Método del último recurso.

**Artículo 248 (Organización administrativa para el control de valor en aduana).**

La Aduana Nacional establecerá la organización administrativa necesaria para la aplicación del valor en aduana conforme lo establece el artículo 143 de la Ley y creará los mecanismos necesarios para el control primario, diferido y posterior disponiendo de un cuerpo de funcionarios especializados y capacitados para efectuar la comprobación del valor declarado.

La Aduana Nacional dispondrá en su página web una base precios referenciales actualizada que será accesible a los operadores de comercio exterior.

**Artículo 252 (Carga de la prueba).** Corresponde al importador la carga de prueba, cuando la administración aduanera le solicite los documentos e información necesaria para establecer que el valor en aduana declarado, corresponde al valor real de la transacción y a las condiciones previstas en el Acuerdo del Valor del GATT de 1994.

**Artículo 253 (momento para la valoración).** El momento para la determinación del valor en aduana es la fecha en la que la administración aduanera respectiva acepta la declaración de mercancías. El precio real facturado se debe aceptar como base de valoración, si no hubiese otros motivos para rechazarlo, cualquiera sea la fecha del contrato o de la factura de venta.

**Artículo 266 (aplicación de normas de origen).** Las mercancías son originarias del país donde han sido producidas o fabricadas, circunstancia que se probará mediante la presentación del certificado correspondiente expedido por la autoridad o la entidad habilitada para el efecto, en el país exportador.

En la importación de mercancías sujetas al cumplimiento de normas de origen, el importador deberá acreditar el origen de las mismas ante la Aduana Nacional, de acuerdo a los requisitos y exigencias que establezcan en la normativa aplicable en virtud a convenios y acuerdos internacionales ratificados por Bolivia.

En la exportación de mercancías el origen de las mismas se certificará por los organismos operativos del Ministerio de Comercio Exterior e Inversión, o por el

exportador mediante autocertificación, de conformidad con las normas sobre la materia y convenios y acuerdos internacionales suscritos por Bolivia

### **2.3. Lo objetivo y subjetivo en la determinación tributaria**

La tributación grava esencialmente hechos económicos, que son manifestación objetiva de la capacidad contributiva de los agentes, que por su misma naturaleza y contenido pueden ser medidos y expresados en términos monetarios. En el ámbito aduanero, estos hechos se refieren al paso por aduana de mercancías que son objeto de tráfico internacional, muchas de las cuales se transan en mercados internacionales transparentes, asimismo, los derechos aduaneros se detallan por cada tipo de mercancía, de acuerdo a su agrupación arancelaria. En este entendido, la valoración de las transacciones y la determinación tributaria - *prima facie*- no supondrían mayor dificultad, al ser la liquidación el resultado del procedimiento que aplica la alícuota a la base imponible, determinación que no plantearía mayores inconvenientes.

No obstante aquello, la determinación tributaria no está exenta de dificultades prácticas en su aplicación y no pocas veces su resultado genera controversias, tanto en la aplicación del procedimiento como en la determinación misma del tributo, que deben ser resueltas en el ámbito administrativo o judicial, generando costos adicionales, no sólo para el contribuyente sino también a la Administración Aduanera, la que eventualmente debe sanear el procedimiento, y destinar mayores recursos para lograr la recaudación que pretende. Respecto a lo último, resulta pertinente señalar que el control aduanero, y en particular la Fiscalización, es un instrumento que más allá de lograr la recuperación de recursos para el Estado, nunca podrá lograr constituirse en el componente principal de la recaudación aduanera, constituyéndose más bien en una herramienta a través de la cual se busca el cumplimiento voluntario, proyectando en los contribuyentes una percepción de riesgo en la incorrecta liquidación y pago de la obligación aduanera, que incentive al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En este entendido, resulta importante garantizar que la determinación efectuada por la Administración Aduanera sea llevada a cabo en el marco de la legalidad, de tal manera que se pueda generar legitimidad y convicción en la correcta aplicación en las normas tributarias, lo que se traduce en menos controversias, proceso recursivos favorables y recaudación más oportuna, pues lo contrario sólo llevaría a los contribuyentes a una percepción de ineficacia en el procedimiento de determinación, que produciría un efecto contrario, relajando el cumplimiento voluntario de las obligaciones aduaneras.

Podríamos afirmar que la búsqueda de la verdad en materia tributaria se centra en desentrañar la verdadera naturaleza y magnitud de los hechos económicos con trascendencia tributaria. Esta búsqueda debe estar orientada, entre otros, por los principios de verdad material que rigen los procedimientos administrativos, el de buena fe y razonabilidad que obliga a la administración aduanera a fundamentar

sus dudas y pretensiones en datos objetivos, verificables y cuantificables; todos ellos buscan lo mismo, lograr conocer la verdad de los hechos y una determinación tributaria que se ajuste al presupuesto legal y al espíritu de la norma tributaria.

La verdad y el conocimiento se constituyen en eternos problemas filosóficos. El conocimiento se encuentra limitado a la propia experiencia, es siempre parcial y condicionado al propio relacionamiento interno-externo, los valores y prejuicios; lo objetivo se refiere a lo que conocemos y lo subjetivo al modo en que conocemos tal contenido.

Generalmente, la verdad se ha entendido como adecuación o revelación de la realidad, producto de la relación establecida entre el sujeto cognoscente y un objeto cognoscible. Según el filósofo Eduardo Nicol, la verdad no se constriñe exclusivamente en una suerte de adecuación entre el sujeto y el objeto, y que trasciende esta mera relación. Señala que no es el sujeto, el que en solitario llega a conocer la verdad, sino que para ello requiere el concurso de otros, por lo que la verdad se constituye en una construcción comunal que se logra a través de la acción comunicativa de los interactuantes; pero también se refiere a la verdad como una construcción del conocimiento metódico, reconociendo la existencia de verdades de hecho absolutas, que se constituyen en los principios de la ciencia.

Según esta visión, existen dos perspectivas de la verdad: una que apunta hacia la relación entre la razón y el objeto, restringida a la relación entre la razón y la realidad; y la otra, orientada hacia la relación entre el yo y el tú, no sólo como conveniente representación de la realidad, sino ante todo como presentación ante el otro; asignándose una doble acepción, epistemológica y ética. Consideramos en ésta última acepción, que la que más se adecúa a la búsqueda de la verdad material en el ámbito tributario, la que a través de la construcción colectiva crea en ambas partes la convicción de que la determinación se ajusta a la realidad, al presupuesto normativo y que por tanto aparece como legítima y justa a los ojos de las partes.

En este entendido, a objeto de abordar el tema, entenderemos como elementos subjetivos a aquellos que para la concretización de la norma, requieren que la Administración Aduanera les asigne un significado propio, a partir de su conocimiento propio y la información en su poder, en tanto como elementos objetivos, aquellos en los cuales este procedimiento no es necesario, al prever la norma en forma precisa su tratamiento, asignándole el mismo significado la Administración Aduanera y el Sujeto Pasivo.

#### **2.4. *Asimetría de la información con relevancia tributaria***

La asimetría de la Información se refiere a una situación en la cual una de las partes involucradas en una transacción, cuenta con mayor información de la operación respecto a la otra parte, lo que supone una desventaja de una sobre la otra, que puede llevar a una conducta oportunista de la parte mejor informada.

En materia tributaria la asimetría de información nace con la misma obligación tributaria, los hechos económicos con efectos tributarios se realizan entre particulares, sin la participación y al margen de cualquier actuación de la Administración Tributaria, que sólo toma conocimiento de estos cuando son declarados por el Sujeto Pasivo, o en el ejercicio de sus facultades de investigación. En el ámbito aduanero, las operaciones de importación y exportación, son de naturaleza compleja, ya que son el resultado de una transacción que para concretarse involucra diversas dimensiones, de las cuales participan diferentes operadores en la cadena logística, que realizan diferentes actividades relevantes en la determinación de la deuda tributaria, la mayor parte de ellas ejecutadas en el extranjero.

Es por ello, que la norma tributaria y aduanera en particular, reconoce la desventaja y limitaciones de la Administración Aduanera en la determinación de oficio, otorgándole amplias facultades para cumplir su cometido en resguardo del interés público, además de asignar preminencia a la denominada “autodeterminación” de la deuda tributaria aduanera, mediante la cual corresponde al Sujeto Pasivo y al Despachante de Aduanas la obligación de respaldar documentalmente, declarar el hecho generador y liquidar los tributos correspondientes, sometiéndose al control aduanero, sea anterior, concurrente o posterior, para la comprobación de la correcta declaración.

## **2.5. Métodos de determinación aduanera**

Conforme lo establece el Artículo 43 del Código Tributario Boliviano, los métodos de determinación tributaria son dos; 1) Sobre base cierta, cuando se toma en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y 2) sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, que tiene carácter subsidiario, al producirse alguna de las circunstancias previstas legalmente para su aplicación, asociadas a incumplimientos del contribuyente y a existencias de circunstancias de hecho que imposibilitan la determinación sobre base cierta.

Por lo expuesto, la regla es la determinación sobre base cierta, considerando que al momento del despacho aduanero la mercancía se encuentra bajo control aduanero y que para la presentación de la declaración de mercancías, el importador debe contar con toda la documentación necesaria para la aplicación del régimen aduanero, ya que esta se constituye en un documento que resume los datos más relevantes de la operación, cada uno de los cuales debe encontrarse sustentado, ya sea en la documentación producida durante la operación, aduanera generada a partir del control del ingreso de la mercancía a territorio aduanero, y la declaración del valor realizada por el Importador, en la cual expone todos los detalles que hacen al valor en aduana de la operación, que no necesariamente se encuentran plasmados en los documentos soporte.

Por otra parte, como señala Couture: *"Una presunción supone el concurso de tres circunstancias: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad. Lo que en realidad queda fuera del campo del objeto de la prueba son los dos últimos de esos elementos: el hecho desconocido y la relación de causalidad. Pero nada sustrae de la actividad probatoria la demostración del hecho en que la presunción debe apoyarse<sup>2</sup>".* En este entendido, la determinación de oficio sobre base presunta, supone que como punto de partida la Administración Aduanera debe probar plenamente los hechos en los que se funda, para el caso de la determinación, en todos los casos la identificación plena de la mercancía, sin la cual la determinación tributaria se hace inviable.

La importancia de la determinación transparente y previsible de la base imponible para la liquidación de los tributos aduaneros ad valorem, resulta de tal trascendencia en el ámbito del comercio internacional, que el procedimiento determinado se encuentra extensamente reglado, inicialmente por Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC), a nivel regional por la Decisión 5671 y las Resoluciones Nos. 1684, 1239, 1281 y 1456 de la Comunidad Andina, constituyéndose en una de las áreas más extensamente reguladas en el comercio internacional.

El punto de partida de dicha regulación es el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, que inicia con la declaración de los principios bajo los cuales se constituyó, expuestos en su parte considerativa; seguidamente establece los métodos de valoración, los fundamentos para su aplicación, disciplina la aplicación sistemática de dichos métodos en un orden establecido, determina los mecanismos de consulta e intercambio de información que el importador y la Aduana deben agotar para establecer el valor más adecuado. No queda ahí, en su Anexo, -mediante notas explicativas-, expone en forma más detallada la metodología de valoración para cada método, define términos y concepto claves para su aplicación; crea un Comité Técnico de Valoración en Aduana cuyo propósito principal es el asegurar, a nivel técnico, la uniformidad en su interpretación y aplicación, habiendo para ello ha emitido opiniones consultivas, estudios, comentarios, notas explicativas y estudios de casos. Más aún, la Comunidad Andina, mediante Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas y las Resoluciones 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 y 1456 Casos Especiales de Valoración Aduanera, reducen aún más el grado de discrecionalidad de la Administración Aduanera.

No obstante aquello, tan amplia regulación, también genera problemas en la aplicación del Acuerdo, puesto que la Valoración Aduanera, -que debiera ser sencilla y clara-, se ha convertido en una materia especializada reservada para pocos conocedores, que para el importador genera incertidumbre en sus resultados y para

---

2 COUTURE, Eduardo J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Tercera Edición (póstuma), Buenos Aires: Editorial "Depalma", 1958. Página 228.



los funcionarios aduaneros desconocimiento de reglas cuya inobservancia implica vulneración al debido proceso; por lo que no pocas veces la incorrecta declaración del valor en aduana y arbitraria determinación del valor de sustitución, son más el resultado de la impericia y desconocimiento de la normativa que regula esta materia, fuente de permanentes controversias en cuanto a su aplicación.

Finalmente, resulta pertinente señalar, que la determinación puede producirse ya sea en forma concurrente, es decir durante el despacho aduanero, en cuyo caso será de parcial, al circunscribirse la determinación a determinados elementos, que incluso pueden no resultar comprobados a plenitud durante el despacho<sup>3</sup>; o en su caso en una comprobación posterior, ya sea mediante un control diferido, con un alcance similar al control concurrente, o a través de la fiscalización aduanera posterior, que implica el examen comprensivo de la declaración y que tiene efectos definitivos en cuanto a la revisión, salvo en los casos que se compruebe la acción dolosa del importador para ocultar información<sup>4</sup>.

## **2.6. Carga de la prueba en la determinación aduanera**

La carga de la prueba corresponde en principio al importador, es quien debe aportar los documentos soporte de la declaración y declarar aquellos con relevancia tributaria no contemplados en estos, proporcionando la información necesaria de la operación en sus diferentes aspectos, bajo un principio de buena fe; para lo cual la normativa aduanera le otorga al Importador las facilidades que le permitan asegurarse del cumplimiento de sus obligaciones, como ser, el examen previo al despacho aduanero o la extracción de muestras, que si bien son facultativas, comprometen la responsabilidad del importador y del declarante.

No obstante, en los casos en los que durante el aforo o el control posterior surgen observaciones al tributo liquidado, la carga de la prueba se torna pendular, para el Importador, quien debe sustentar cada uno de los datos declarados en la DUI y el cumplimiento de la normativa aduanera; y para la Administración Aduanera, que debe sustentar y demostrar sus observaciones. Es así, por ejemplo, que en materia de clasificación arancelaria, corresponde a la Administración Aduanera, a través del análisis de su laboratorio merceológico establecer la verdadera naturaleza de la mercancía y su correcta clasificación arancelaria; en materia de origen, determinar conforme a los procedimientos establecidos en cada acuerdo, la falsedad o inexactitud de la declaración de origen, el incumplimiento de los criterios de origen que dan lugar a la calificación, o en su caso los requisitos formales necesarios para la aplicación de la preferencia.

---

3 Tal el caso de mercancía de la cual se extraen muestras a ser sometida a pruebas de laboratorio o observadas en cuanto a su valor en aduana declarado, pero que en ambos casos es autorizada para levante, previa constitución de las garantías aduaneras. Es por ello que, contrariamente a una fiscalización, en la cual ante la inexistencia de la deuda aduanera la Administración Aduanera debe declararla en forma expresa mediante un acto definitivo, el levante se constituye en una autorización para el retiro de la mercancía, pero que no compromete sus facultades de fiscalización posterior.

4 El Artículo 93, Parágrafo II del Código Tributario señala: " La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados".

En cuanto a la valoración aduanera, el Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC, asigna inicialmente al Importador o Comprador, el demostrar que los presupuestos de hecho, como son la venta para la exportación, la negociación efectiva y la posibilidad de ajuste de todos los elementos que conforman el valor en aduana, posibilitan la aplicación del Método de Valor de Transacción; no obstante, ya en el control del valor corresponde a la Administración Aduanera fundamentar debidamente su duda razonable, con datos objetivos y cuantificables, oficiales o provenientes de fuentes debidamente comprobadas y verificables por el Importador, pues sólo así abre su competencia para llevar adelante la investigación del valor<sup>5</sup>; asimismo, el sustentar el rechazo de la aplicación del valor de transacción.

Ya en la aplicación de los métodos secundarios de valoración aduanera, la carga de la prueba corresponde a la Administración Aduanera, que debe sustentar la determinación, sea en valores de transacción de mercancías idénticas o similares comprobados, con los debidos ajustes en nivel comercial, cantidad, condiciones de expedición, elemento tiempo, para el caso de los Métodos de valor de Transacción de Mercancías Idénticas y Similares; mientras que en caso de aplicación de los Métodos de Valor Deductivo, la información debe ser suministrada y respaldada por el Importador, y en caso de no hacerlo la Aduana puede hacerlo en base a información pertinente, por lo que la carga de la prueba recae en ambas partes; finalmente para el Método del Último Recurso, corresponde a la Administración Aduanera sustentar el valor de sustitución en base a información objetiva y cuantificable, demostrando que los criterios razonables adoptados son compatibles con los principios del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

## **2.7. Discrecionalidad y arbitrariedad administrativa**

Respecto a la aplicación de la norma en otras ramas del derecho administrativo, en el derecho tributario resalta la preeminencia en la aplicación del principio de legalidad, que como pilar fundamental de la seguridad jurídica, busca otorgar previsibilidad al operador respecto a los efectos jurídicos de sus actos y los emergentes de sus incumplimientos, para adecuar su conducta a la normativa vigente o asumir las consecuencias que prevé la Ley, que tiene su complemento, como señala Novoa, en la “seguridad de realización”, de que las normas hipotéticas se van a aplicar. En el ámbito internacional, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT de 1994), se funda en el reconocimiento de que el comercio internacional es un factor de desarrollo, por lo que es deseable acrecentar los intercambios comerciales, a través de la reducción substancial recíproca de los aranceles aduaneros y de progresiva eliminación de las demás barreras comerciales y del trato discriminatorio. Es decir, que en el caso aduanero, el importador debe tener la posibilidad, antes de embarcarse en la operación, de establecer con

---

5 El Artículo 51 de la Resolución 1684 señala: “Cuando sobre la base de los factores de riesgo antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la Administración Aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes. Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571”.

exactitud razonable el monto los tributos aduaneros que debe pagar en oportunidad de la importación, pues de ello dependerá la factibilidad y la realización o no de la operación. En este entendido, la valoración aduanera adquiere especial importancia, de ahí que el Acuerdo de Valoración de la OMC proscribe la arbitrariedad, establece un procedimiento riguroso y detallado, que en nuestro caso se halla reglamentado por las disposiciones de la Comunidad Andina, que limitan la discrecionalidad en la comprobación del valor, tanto para el rechazo del Valor de Transacción, como para la determinación del Valor de sustitución en aplicación de los métodos secundarios de valoración.

Cada operación de importación es única, y siendo la casuística tan amplia, resulta imposible establecer en la norma tributaria normas específicas y su forma de aplicación para cada situación de hecho, por lo que encontramos en ella no pocos conceptos jurídicos indeterminados. En consecuencia, la aplicación de la norma al caso concreto requiere de un margen necesario de discrecionalidad en su aplicación, -mayor o menor según el método de determinación que corresponda aplicar, sea sobre base cierta o base presunta-, que debe ejercerse en el marco de los principios establecidos en la ley.

En la mayoría de los casos, el recurso a las facultades discrecionales está condicionada a la conductas del contribuyente tipificadas expresamente en la norma, por ejemplo, cuando el importador, habiendo sido notificado respecto a los motivos por los cuales surge una duda razonable del valor declarado, y es requerida la presentación de documentos y otras pruebas que acrediten su derecho, hace caso omiso a dicha solicitud, por lo que faculta a la Administración Aduanera a desestimar la aplicación del método de valor de transacción. No obstante, para otros casos la norma otorga también un margen de libre apreciación, como por ejemplo, le otorga la posibilidad a la administración de rechazar la aplicación del método de valor de transacción, cuando considere fundadamente que la documentación aduanera tiene características de fraudulenta, sin requerir probar que la misma es falsa mediante un fallo judicial ejecutoriado que así lo establezca.

Siendo que la actividad discrecional supone en su aplicación un riesgo a la seguridad jurídica, esta debe estar sometida a un mayor control en su ejercicio, por lo cual todo acto discrecional, debe encontrarse debidamente fundamentado<sup>6</sup>, de tal forma de permitir a las instancias administrativas judiciales que ejercen el control de sus actos, verificar que la misma se ha ejercido en el marco del respeto a la ley y de los derechos constitucionales del contribuyente, por lo que la discrecionalidad se constituye en una facultad y poder jurídicamente limitados. En este entendido, no basta con que un acto discrecional sea en el fondo correcto y que su resultado se ajuste al derecho, sino que también debe serlo en la forma, para lo cual debe

---

6 El Artículo 31 del Decreto Supremo N° 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, señala en cuanto a la necesidad de motivar los actos: " 1. Serán motivados los actos señalados en el Artículo 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los que: (...)c) Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales".

exponer las circunstancias de hecho consideradas para su aplicación, la mención a la norma aplicable y la subsunción de la misma al caso concreto, pues de no contar con estos atributos, resulta ininteligible para los destinatarios del acto, lo que vulnera su derecho a la defensa, así como el de tutela judicial efectiva; por lo que al no lograr su fin, se constituye en un acto arbitrario, proscrito en materia tributaria.

Al respecto, cabe señalar que la arbitrariedad, tal como la define el Diccionario de la Real Academia, *“se manifiesta en un acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o capricho”*, pero en materia administrativa, a dicho concepto se le asigna una connotación más amplia, ligada estrechamente al principio de razonabilidad. Es la arbitrariedad y no así la discrecionalidad, la que se encuentra prohibida, no obstante esta última requiere para ser legítima de la exposición clara y transparente de la actuación administrativa, es decir, que este conocimiento subjetivo en poder de la administración, debe de objetivizarse, a través de su comunicación efectiva al sujeto pasivo, para aspirar a convertirse en verdad.

## **2.8. Principios en la determinación tributaria aduanera**

Como señalamos, en el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Aduanera, ante la inexistencia de reglas aplicables al caso en particular, adquieren particular importancia los principios tributarios, como guías orientadoras en la aplicación del derecho, que se constituyen en postulados éticos, positivizados o no, que inspiran, condicionan y orientan la creación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico, cuya esencia es la generalidad e indeterminación.

En materia aduanera, la Ley General de Aduanas declara que la gestión aduanera debe sustentarse en los principios de legalidad, buena fe, transparencia, simplificación y facilitación. Por su parte, el Acuerdo Sobre Valoración Aduanera de la OMC, establece como principios, entre otros, la aplicación de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración, que excluya la utilización de valores arbitrarios y ficticios, que se basen en la mayor medida posible, en el valor de transacción, y que la valoración aduanera no debe utilizarse para combatir el dumping. Al respecto, nos referiremos a los principios que consideramos más relevantes para el caso, como son los de legalidad, buena fe y transparencia.

En cuanto al principio de buena fe<sup>7</sup>, este se sustenta en el valor ético de la confianza, supone una regla de conducta o comportamiento en la relación jurídica aduanera, no sólo en cuanto a la expectativa de rectitud en la conducta de las partes que integran la relación y en los valores morales, sino también como conducta objetiva que cabe esperar de ambas partes en una situación concreta. Es una regla de conducta recíproca, que obliga al importador a actuar en forma honesta y diligente, para cumplir con sus obligaciones aduaneras, tributarias o no, someterse al control

---

7 El Artículo 2 de la Ley N°2341 de Procedimiento Administrativo, define: “Principio de buena fe: En la relación de los particulares con la Administración Pública se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo”.

aduanero, declarar las particularidades de la operación y aportar la documentación necesaria para la comprobación y facilitación de las tareas de control; por parte a la Administración Aduanera, a actuar de forma transparente en el ejercicio de sus facultades, orientando al operador y velando por el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras de acuerdo a sus particulares condiciones personales, estableciendo las medidas necesarias para facilitar el cumplimiento voluntario y previniendo en lo posible que los sujetos pasivos incurran en acciones u omisiones contravencionales culposas evitables.

En el ámbito aduanero, dependiendo de los diferentes regímenes o destinos aduaneros, nos encontramos con diferentes tipos de operadores, con mayores o menores conocimientos respecto a la normativa aduanera que rige el ingreso y salida del comercio exterior. Por un lado, los despachantes de aduana, auxiliares de la función pública cuyo conocimiento de la normativa aduanera es comprobado, ya que para habilitarse y ejercer la profesión requieren demostrar su competencia técnica. Por otra parte, tenemos a las personas que circunstancialmente, sin ser operadores de comercio exterior, se encuentran en una situación en la que sus actos producen efectos jurídicos aduaneros, sin conocer plenamente sus efectos; tal el caso de extranjeros viajeros internacionales que internan equipaje o vehículos de turismo, que sin conocer en forma plena las obligaciones que le imponen la normativa interna del país, están obligados a someterse a ella, por lo que requieren mayor asistencia en el cumplimiento de sus deberes.

En cuanto a la transparencia, esta supone no sólo la publicación de la normativa aduanera, sino también poner en conocimiento del Importador los controles a los que será sometido – salvo en los casos de delitos aduaneros, que para evitar interferencia en la investigación requieran mantenerse en reserva-, desde su inicio hasta su conclusión, haciéndole conocer en forma clara y concreta las observaciones y las razones que las fundamentan, poniendo a su disposición para consulta toda la documentación utilizada en la determinación, de tal manera que el tributo determinado al que arribó por la administración, se sustente en información que se haya encontrado disponible para ambas partes, a partir de la cual el Sujeto Pasivo hubiera podido arribar a la misma determinación tributaria, puesto que de no ser así, aquello implicaría reconocer que sujeto pasivo no contaba con la posibilidad de determinar correctamente la obligación aduanera.

A su vez, debemos referirnos al principio de legalidad, de naturaleza constitucional en el derecho tributario, por el cual no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, ni que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos sin que se encuentren establecidos por ley, y en cuanto a la determinación tributaria, limitando el poder de la Administración Tributaria mediante procedimientos reglados, que encuadran la discrecionalidad administrativa dentro de los límites legales.

Finalmente nos referimos al principio de realidad económica, por el cual se reconoce la facultad de la Administración Tributaria de apreciar los hechos con trascendencia tributaria, en su verdadero sentido económico, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas que adopten las partes, tal es el caso, por ejemplo, cuando se rechaza el valor de transacción por la existencia de hecho de relaciones entre las partes económicamente vinculadas, aunque estas se encuentren constituidas legalmente como entidades legales independientes y sin relacionamiento legal; o cuando la administración aduanera rechaza una solicitud de admisión al régimen de admisión temporal, en el entendido de que del análisis de los antecedentes y el objeto de la operación resulta evidente la intención de importar la mercancía a consumo, aunque en los documentos se manifieste otra intención distinta.

## **2.9. Elementos del tributo aduanero**

Como señala Vizcaíno: *“Los elementos de la obligación jurídica tributaria son los sujetos y el objeto. A ello se agrega el presupuesto de hecho de la obligación o-hecho imponible” Los sujetos son: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario (acreedor del tributo); y los sujetos pasivos (contribuyentes,-deudores principales o responsables por deuda propia-, responsables solidarios, responsables sustitutos). El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.”*

En materia aduanera, conforme el Artículo 6 de la Ley General de Aduanas, la obligación aduanera es de dos tipos: la obligación tributaria aduanera y la obligación de pago en aduanas. La determinación parte necesariamente de la comprobación del acaecimiento del hecho generador, que en materia aduanera es la importación de mercancías. Para el caso de la obligación tributaria aduanera, la verificación del acaecimiento del hecho generador no plantea mayores problemas, dado que por regla general, la mercancía ya ha ingresado a territorio aduanero al momento de la presentación de la declaración de mercancías<sup>8</sup>. Distinta es la situación en el caso de la obligación de pago en aduanas, que surge ante el incumplimiento de un régimen suspensivo de tributos, la modificación o incumplimiento de las condiciones bajo las cuales una mercancías se importó con beneficio de exención tributaria, el uso o consumo no permitido en zonas francas, la internación ilícita de mercancías o la sustracción de mercancías bajo control aduanero; en cuyo caso generalmente la mercancía no puede ser habida y su efectiva internación o uso ilegal difícilmente puede ser probado documentalmente, por lo cual la norma, para determinadas situaciones, recurre a presunciones legales, tal el caso de los faltantes de mercancías establecidos al momento de la recepción de las mercancías en depósitos aduaneros o zonas francas, que de no ser justificados o aclarados, reciben el tratamiento de contrabando<sup>9</sup>.

8 Tal es el caso del despacho anticipado. No obstante la determinación de oficio se produce una vez que perfeccionada la operación con el ingreso de la mercancía.

9 Artículo 96 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

En cuanto a los responsables tributarios, los Artículos 7 y 11 de la Ley General de Aduanas, señalan a los sujetos pasivos de la obligación aduanera. Para el caso de la obligación tributaria aduanera, al consignante o consignatario, el despachante de aduanas y la agencia despachante de aduanas; en cuanto a la obligación de pago en aduanas, según sea el caso, el titular de las mercancías, el despachante, la agencia despachante de aduanas, el consignatario de la mercancía, el transportista o el concesionario de depósito aduanero y el responsable del ilícito<sup>10</sup>.

En cuanto a la determinación del tributo, los elementos de hecho que inciden en la liquidación del tributo bajo el Régimen de Importación para el Consumo son los siguientes: 1) cantidad, para la aplicación de impuestos específicos; 2) base imponible, para la aplicación de los tributos ad-valorem, sean derechos aduaneros o impuestos internos, 3) Naturaleza de la mercancía, a objeto de establecer la clasificación arancelaria y la alícuota de gravamen arancelario a aplicar y 4) origen de la mercancía, se para la aplicación de normas de origen preferenciales o no preferenciales.

Asimismo, adquieren particular importancia las condiciones de negociación de la transacción de la mercancía, en cuanto a la naturaleza de la relación entre las partes y la intervención de terceros, como ser comisionistas o brokers, o si después de la importación subsisten obligaciones de las partes que afectan el valor de transacción; de su expedición, no sólo en cuanto al modo de transporte utilizado, sino también en cuanto a los procesos logísticos a los que es sometida la mercancía en su trayecto (transbordo, reacondicionamiento, etc.) y en cuanto a si fue directa o no, y si la ruta elegida se justifica por aspectos comerciales u otros.

## **2.10. La mercancía**

De acuerdo a la agencia de inteligencia de mercado MINTEL, al menos 33.000 productos, se lanzan mensualmente en el mundo, al mercado global<sup>11</sup>. La mundialización ha llevado a la intensificación de los intercambios, el "time to market"<sup>12</sup> se ha reducido sustancialmente, así como el ciclo de vida de los productos<sup>13</sup>. Muchos productos se han desmaterializado, y la disgregación entre bien y servicio contenido en las mercancías que pasan por aduana se vuelve cada vez más compleja, para establecer cuál es el objeto de la negociación. Nuevas tecnologías emergen creando nuevos productos o modificando radicalmente los existentes, lo que plantea nuevos retos en la clasificación arancelaria y crea nuevos márgenes de incertidumbre para el importador.

---

10 En este último caso resultando difícil su identificación, dado que para su cometido, muchas veces los delincuentes recurren a la suplantación de identidad y al uso de nombres falsos en la identificación de la operación aduanera en origen, tal el caso de tránsitos no controlados por la administración aduanera, en los que como consignatarios pueden figurar personas muchas veces ajenas al hecho generador.

11 <http://www.mintel.com/global-new-products-database>.

12 El "Time to Market" de un producto es el tiempo que tarda un producto desde que es concebido hasta que se pone a disposición para su venta.

13 Es la evolución sufrida por las ventas de un producto determinado en el mercado, desde su introducción hasta su retiro, durante el cual el precio del mismo sufre marcadas variaciones.

La mercancía es el centro de estudio del derecho aduanero, las transacciones comerciales, en tanto se materializan en el paso de mercancías por aduana, deben someterse al control aduanero<sup>14</sup>. En este entendido, la mercancía es el punto de partida de la determinación aduanera y el desentrañar su naturaleza es el reto principal.

En consecuencia, en primera instancia corresponde a la Administración Aduanera identificar plenamente las características de la mercancía, no en todos sus aspectos, sino en aquellos relevantes, necesarios e imprescindibles para establecer la clasificación arancelaria y su valor aduanero. En este sentido, el derecho tributario formal faculta a la Administración Aduanera a adoptar las medidas necesarias para asegurar que esta información se declare y esté disponible a efectos del control aduanero, tal como lo establecen los Artículos 101 y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas<sup>15</sup>. Por otra parte, a la Administración Aduanera le asiste la facultad de extraer muestras de las mercancías objeto de aforo, para verificar la correcta declaración de las, mismas.

Asimismo, la determinación de la cantidad resulta igualmente importante a efectos de la determinación, en particular para mercancías sujetas al pago de impuestos específicos, o contingentes arancelarios. Si bien pareciera una tarea que no reviste mayores problemas, se plantean algunos inconvenientes en su aplicación práctica, por las siguientes consideraciones:

- La unidad de medida a utilizarse es la definida para la subpartida arancelaria, que puede no coincidir con la medida comercial utilizada<sup>16</sup>.
- Por existencia de diferentes sistemas de medidas en el mundo, utilizados comercialmente, que requieren su transformación al sistema métrico decimal vigente en Bolivia.
- Las diferentes medidas a utilizar de acuerdo al caso concreto de la mercancía, como ser el peso bruto, peso neto, peso húmedo, peso seco, entre otras.
- La precisión necesaria para el pesaje de las mercancías, tal el caso de los metales preciosos, que requieren de balanzas de precisión.

En el comercio internacional, no es habitual que las mercancías sean pesadas durante el proceso logístico, más bien el peso es un dato declarado por el embarcador, en base al cual se emite el documento de embarque. Asimismo, en muchos casos,

---

14 Por ejemplo, antaño ante las limitaciones del internet, el software se distribuía mediante soportes físicos, pero en la actualidad la gran mayoría se descarga del internet, más aún, ya no requiere de su instalación al poder ejecutar en la nube; lo que no implica que el objeto de la transacción –uso del software- haya dejado de existir.

15 Estas disposiciones facultan a la Administración Aduanera a establecer incluso la identificación de mercancías mediante su número de serie y signos que establezca al efecto.

16 Tal el caso de los tejidos, que comercialmente se negocian en metros lineales, mientras que la unidad estadística de medida en la que debe declararse es el metro cuadrado.



la comprobación efectiva del peso por la Administración Aduanera, también está limitada por aspectos que dificultan su ejercicio; como ser razones de seguridad, por las cuales, por ejemplo, un cargamento de oro no puede ser revisado en frontera, dadas las condiciones logísticas de su transporte y el riesgo que involucra su inspección, o la imposibilidad de pesar las mercancías en forma directa, para lo cual se recurre al “destare”, que implica el pesaje del medio de transporte con carga y en la deducción de la tara del medio y unidades de transporte, procedimiento a partir del cual se obtiene un peso estimado.

Por otra parte, también los factores atmosféricos influyen en el peso de la mercancía, en particular la humedad, lo que explica las diferencias de peso en origen y destino, por lo cual la razonabilidad apunta a la aceptación de un margen de tolerancia que se ajuste a las condiciones particulares de la operación, dentro de la cual el dato declarado por el operador es aceptado.

Las mercancías, en su acepción aduanera restringida, son aquellos bienes materiales, susceptibles de transporte y clasificación arancelaria; pero si bien éstas son susceptibles de examen y observación exteriormente, también contemplan aspectos subjetivos que no pueden ser comprobados físicamente, como ser su origen aduanero o su valor, así como otros aspectos que escapan de la percepción directa y que deben ser conocidos por otros medios.

Resulta pertinente señalar en este punto, que el objeto de la transacción que da lugar a la importación, puede referirse no sólo a la mercancía como tal, sino a un conjunto de servicios y derechos asociados, que otorgan valor al consumidor final, como ser asistencia técnica o garantías del producto, que igualmente forman parte del precio final. También corresponde distinguir, entre el objeto de la negociación y las mercancías que se importan, que si bien en la mayoría de los casos constituyen una misma identidad, en otros reflejan distintos aspectos; tal el caso del software, donde el objeto de la transacción es usualmente la otorgación de un conjunto de permisos que un desarrollador o titular del programa otorga a un usuario, para que según el caso, éste tenga la posibilidad de usar, distribuir, usar o modificar el producto bajo una licencia determinada, por un plazo y en determinado territorio, constituyéndose la importación del soporte en el que está contenido el software en un elemento accesorio, que posibilita la provisión del bien principal.

### **2.11. Clasificación arancelaria**

La clasificación arancelaria está regulada por un conjunto de normas establecidas en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Sistema Armonizado), que se estructura en capítulos, subcapítulos, partidas, subpartidas, notas de secciones, de capítulos y de subpartidas, reglas generales de interpretación y notas explicativas, elementos que se encuentran organizados de tal forma que su aplicación sea consistente y uniforme, siendo el resultado una clasificación objetiva de la mercancía, para lo cual se requiere conocer su materia constitutiva, grado

de elaboración y función, dado que este sistema agrupa las mercancías bajo un principio de progresividad en su grado de transformación.

No obstante aquello, su aplicación requiere del análisis discrecional, en situaciones en las que las mercancías podrían clasificarse en dos o más subpartidas arancelarias. Tal es el caso de la aplicación de la Regla 2 a)<sup>17</sup>, que requiere para su aplicación, el establecer previamente si un artículo incompleto presenta las características esenciales o no; en la regla 3 a), decidir cuál de las subpartidas posibles es la más específica; para la 3 b), establecer cual la materia o artículo que le confiere a la mercancía su carácter esencial; en cuanto a la 4) que mercancías pueden considerarse análogas; respecto a la 5 a) y b) cuando los estuches que puede reputarse son vendidos normalmente con la mercancía y susceptibles de ser utilizados razonablemente de forma repetida. Todas ellas plantean la necesidad del funcionario aduanero que efectúa el control, de analizar y decidir, que aspecto de la mercancía le confieren su carácter esencial, o cuales son las mercancías con mayor analogía, criterios que presuponen el conocimiento propio de los aspectos comerciales que motivan la compra de la mercancía, así como el de otras mercancías análogas, por lo que la decisión que adopte el controlador siempre estará limitada a su conocimiento, por tanto inicialmente a un criterio subjetivo.

Otro aspecto que igualmente puede llevar a error en la clasificación, es que la denominación arancelaria puede diferir de la denominación comercial, bajo la cual la mercancía se vende y a la que se asocia toda la documentación confeccionada en la operación de importación. Por ejemplo, el denominado chocolate blanco, elaborado con manteca de cacao, que de acuerdo a las notas legales de los Capítulos 17 y 18

---

17 Conforme el Sistema Armonizado, algunos de los principios de la clasificación de mercancías en la Nomenclatura son los siguientes:

2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

3. a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

3. b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

del Sistema Armonizado, es considerado como un artículo de confitería sin cacao, aspecto denota que a efectos de la correcta apropiación arancelaria el lenguaje corriente puede llevar a malinterpretaciones, debiendo siempre considerarse las definiciones y conceptos propios establecidos en sus instrumentos legales<sup>18</sup>.

Finalmente, es también importante puntualizar el aspecto conclusivo de los informes de clasificación emitidos por los laboratorios de Aduana Nacional, -en tanto se encuentren debidamente fundamentados- dada su orientación merceológica<sup>19</sup> y especialización, respecto a resultados que otros laboratorios pudieran obtener, considerando que conforme el Artículo de la Ley General de Aduanas, corresponde a la Aduana Nacional como máxima instancia técnica a nivel nacional, la función y facultad de establecer la clasificación arancelaria de las mercancías, siendo oponibles únicamente los criterios vinculantes de clasificación emitidos en el marco de la Decisión 507 de la Comunidad Andina y los emitidos por la Organización Mundial de Aduanas<sup>20</sup>.

## **2.12. Valoración Aduanera**

Como anteriormente señalamos, la valoración aduanera es uno de los aspectos más reglados en el procedimiento de determinación, no obstante en su aplicación todavía existe un gran margen de discrecionalidad, particularmente en la determinación del valor de sustitución.

El procedimiento de valoración aduanera, se inicia con la presentación del Importador de la Declaración Andina del Valor, en la cual éste determina el valor en aduana de la operación, y además expone, de forma transparente y expresa, todos los elementos de hecho de la transacción que inciden en el valor de la mercancía, así como en la aceptación del valor de transacción como método de valoración, que pueden o no constar en los documentos; como ser, la vinculación de derecho o de hecho entre las partes de la transacción, restricciones a la cesión o utilización de las mercancías, condiciones o contraprestaciones, reversiones; todo ello a efecto que la Administración Aduanera pueda valorar si concurren todas las condiciones para la aplicación del Método de Valor de Transacción.

Dicha declaración del valor, es un documento soporte a la declaración de importación. Otro documento imprescindible e igualmente importante, es la factura comercial, la cual se constituye en la base para calcular el valor en aduana, pues individualiza

---

18 Similar situación se presenta en la aplicación de otras normas aduaneras, que en su terminología dan una acepción más amplia o restringida a términos que utilizamos cotidianamente, como es el caso del Reglamento a la Ley N° 3467 para la Importación de Vehículos Automotores, que define como vehículos nuevos, a aquel cuyo año de modelo corresponde al mismo año o año posterior al de su importación, sin consideración al uso que pueda tener.

19 La Merceología es la ciencia que estudia la naturaleza u origen, composición o función de todas las cosas muebles, estudiando sus características ya sea por su origen o función.

20 El Artículo 259 de la Ley General de Aduanas señala: "La Aduana Nacional está obligada a proporcionar información completa y precisa sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, los diversos regímenes aduaneros, así como sobre las disposiciones y prescripciones vigentes dictadas para la aplicación de la reglamentación aduanera".

el precio de las mercancías y establece la condición de entrega, -usualmente recurriendo a los INCOTERMS-, información imprescindible para ajustar el precio realmente pagado o por pagar expuesto en la factura, al valor en aduana, en el punto de internación a territorio aduanero, para lo cual corresponderá según sea el caso, añadir o deducir gastos que forman o no parte del valor en aduana<sup>21</sup>.

En este entendido, en base a esta información disponible, la Administración Aduanera inicia el control del valor, con la aplicación de la gestión de riesgo, estableciendo criterios para la identificación de operaciones sensibles, que por constituirse en factores de riesgo, pueden dar lugar a la duda razonable del valor declarado; no obstante, la sólo existencia de factores de riesgo, es un requisito necesario pero no suficiente para establecer la duda razonable, ya que ésta debe estar fundada respecto a por qué las condiciones particulares de la operación dan lugar a la misma, y como aquello puede afectar la aceptabilidad del valor de transacción.

La duda razonable, que debe fundarse en información de inteligencia aduanera o la experiencia recabada por la Administración Aduanera en sus controles, se constituye, como se señaló anteriormente, en un requisito *sine qua non* para la dar inicio a la investigación del valor, cuyo objeto es dar la oportunidad al importador de respaldar los elementos del valor que plantean dudas, para lo cual las observaciones necesitan ser claras y concretas, en lo posible haciendo la mención al documento cuya presentación podría disiparlas.

Asimismo, en caso de rechazarse la aplicabilidad del valor de transacción, corresponde a la Administración Aduanera el establecer un valor de sustitución en aplicación de los métodos secundarios: 1) Valor de Transacción de Mercancías Idénticas; 2) Valor de transacción de Mercancías Similares; 3) Valor Deductivo; 4) Valor Reconstruido y 5) Método del Último Recurso, que deben ser aplicados en forma ordenada y desestimados fundadamente. En caso de descartarse secuencialmente los métodos secundarios hasta llegar al método del Último Recurso, en primera instancia se debe flexibilizar la aplicación de los métodos anteriormente descartados, y de no ser posible lograr un resultado ni recurriendo a este procedimiento, se debe inicialmente establecer si dadas las características de la operación o naturaleza de la mercancía, ésta encaja en las previsiones de casos especiales de valoración, para que en caso de no ser así, finalmente recurrir a criterios razonables compatibles con los principios del Acuerdo Sobre Valoración Aduanera.

El procedimiento de valoración señalado, combina en su aplicación los métodos la determinación sobre base cierta y base presunta. La determinación bajo el Método de Valor de Transacción, es estrictamente sobre base cierta, ya que toda adición, deducción o ajuste al precio realmente pagado o por pagar se debe basar en datos objetivos y cuantificables, debidamente respaldados respecto a la operación<sup>22</sup>. En

21 Bolivia ha adoptado la base "CIF" para la determinación del valor en aduana.

22 El Artículo 2, Inciso b) de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina, define a los datos objetivos y cuantificables como aquellos que pueden demostrarse con elementos de hecho, tales como documentos escritos, medios magnéticos, digitales o

cuanto a los Métodos de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas y Valor de Transacción de Mercancías similares, también son realizados sobre base cierta, con la particularidad de que la transacción que da lugar a la importación pierde relevancia, pues ya que el objeto de la determinación ya no es establecer a partir de presunciones la verdadera magnitud de la operación objeto de análisis, sino más bien sustituirla por un valor de transacción de mercancías similares, verificado a satisfacción de la aduana, y ante la existencia de varios valores de transacción que cumplan los criterios, la elección del más bajo.

La metodología de la Valoración Aduanera de la OMC, asigna trascendental importancia al Método de Valor de Transacción (Primer Método), por sobre los demás, que agrupa como métodos secundarios y que resultan subsidiarios ante la imposibilidad comprobada de aplicar el método principal. La condición necesaria para la aplicación del primer método es la existencia de una venta para la exportación, no obstante, el Acuerdo no define el concepto de venta, ni cuándo se debe entender que esta se realiza para la exportación<sup>23</sup>. Este aspecto es abordado en forma indirecta en la Opinión Consultiva 1.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, cuya solución consiste en adoptar una lista negativa abierta, de situaciones hipotéticas en las que se considera no existe una venta. En este sentido, la discrecionalidad de la Administración Aduanera, para establecer si la importación es producto de una venta o no, se limita a los casos en los que la operación se adecúe a alguno de los casos señalados en dicha opinión consultiva<sup>24</sup>.

En cuanto al concepto de venta para la exportación, y - en el caso de ventas sucesivas- cuál de las transacciones debe considerarse a efectos de valoración? el Artículo 7 de la Resolución 1684, establece directrices y señala hechos que dan indicios suficientes que la intención fue ésta, como cuando el único fin de la venta fue introducir las mercancías a territorio aduanero o la transferencia internacional efectiva de la propiedad de las mercancías, debiendo tomarse la última venta antes de su introducción a territorio aduanero o de la aceptación de la declaración de mercancías de importación.

Uno de los primeros problemas que plantea la valoración, es el identificar mercancías idénticas o similares a las objeto de valoración, por ejemplo, para generar y respaldar la duda razonable fundada en precios o valores en aduana ostensiblemente bajos, para lo cual la Administración Aduanera debe establecer las características relevantes de las mercancías, que inciden en su comparabilidad<sup>25</sup>. Incluso para el caso de

---

electrónicos. Son susceptibles de cálculos matemáticos y/o de verificación.

23 Al respecto, el Artículo 2 de la Resolución N°1684, define a la venta como "Operación de comercio mediante la cual se transfiere la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio".

24 La Opinión Consultiva 1.1 prevé como situaciones en la que no existe una venta: Suministros gratuitos, mercancías importadas en consignación, mercancías importadas por intermediarios que no la compran pero las venden después de la importación, mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica, mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing, mercancías entregadas en préstamo que siguen siendo propiedad del expedidor.

25 El Artículo 15, Numeral 2 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC señala: "En el presente Acuerdo:  
a) se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en Todo lo demás se ajusten a la

mercancías idénticas, el dilucidar si las pequeñas diferencias inciden en el valor puede no resultar tan evidente<sup>26</sup>. Identificar qué mercancías pueden reputarse como similares presenta mayores retos, puesto que se deben identificar las características funcionales relevantes; la calidad, cuya valoración dependerá del tipo de producto y al segmento de consumidores al que va dirigido; el prestigio comercial, que resulta ser una valoración subjetiva, que varía según la plaza en la que el producto se vende; la marca, como factor de diferenciación, cuyo valor dependerá del posicionamiento logrado en el país de exportación.

Asimismo, para la consideración de los valores de transacción de mercancías idénticas o similares en la aplicación de los métodos secundarios, la normativa de valoración establece que debe tenerse en cuenta el elemento tiempo, es decir, que estos deben estar vigentes en el mismo momento o en un momento aproximado a la exportación para el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración, entendiéndose como momento aproximado, -de acuerdo a la definición señalada en el Artículo 2 de la Resolución N° 1684-, el "**Período tan próximo, como sea posible, al momento o fecha de la importación, exportación o venta, según el método que corresponda, durante el cual las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten al precio permanecen idénticas**". Como señalamos en párrafos anteriores, esto requiere de un conocimiento sustancial de las condiciones de mercado del producto, respecto a su ciclo de vida, y su estacionalidad, lo que no plantea pocas dificultades, ya que los aspectos señalados, según sea el país de exportación, que a su vez dependen de condiciones como el clima, cultura, patrones de consumo, grado de desarrollo de la economía, entre otros.

A partir de lo expuesto, resulta evidente la importancia para la Administración Aduanera, de la implementación del banco de datos de valoración<sup>27</sup>, razón por la cual se reconoció a los países en desarrollo el reconocimiento de un trato especial y diferenciado, y la necesidad de contar con asistencia técnica para la aplicación del acuerdo; pero no nos referimos únicamente a bases de precios referenciales de mercancías en general, sino a otras que construidas a partir de estudios de valor, que proporcionen información comercial y de mercado en las plazas más importantes, que provean información relevante respecto a las prácticas y condiciones de mercado,

---

definición;

b) se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;

c) las expresiones "mercancías idénticas" y "mercancías similares" no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del párrafo 1 b) iv) del artículo 8 por haber sido realizados tales elementos en el país de importación;

d) sólo se considerarán "mercancías idénticas" y "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración; e) sólo se tendrán en cuenta las mercancías producidas por una persona diferente cuando no existan mercancías idénticas o mercancías similares, según el caso, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración.

26 Por ejemplo, el color en las flores es un atributo comercial importante, que para otras mercancías puede ser considerada como una diferencia menor.

27 El Artículo 25 de la Decisión 571 de la CAN manda: "Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC".

de modo que apoyen efectivamente el control del valor de las mercancías en el nivel operativo, ya que por la cantidad de información y su permanente modificación, no resulta razonable pretender que este conocimiento surja espontáneamente de cada uno de los funcionarios, más aún cuando otro aspecto que debiera buscar la valoración aduanera es su aplicación uniforme de la valoración a nivel nacional, aspecto esencial para resguardar los principios tributarios de equidad tributaria y neutralidad. Es por ello que otros países, recurren a empresas especializadas para la provisión de información comercial relevante, constituyéndose en una alternativa importante para complementar o alimentar las bases, para lo cual el intercambio de información bajo el esquema de asistencia administrativa mutua juega también un papel fundamental.

Por otra parte, si bien las bases de datos son un instrumento imprescindible para la valoración aduanera, estas se alimentan de fuentes primarias de información, que en definitiva son las que se constituyen como las fuentes objetivas y verificables de los datos utilizados la determinación de valores de sustitución, tales como declaraciones de importación o estudios de valor, por lo que la sola mención en el acto de determinación a que la información utilizada proviene de los datos oficiales de la Aduana Nacional, no es suficiente para sustentar el valor de transacción o precio referencial utilizado en la determinación del valor de sustitución, debiendo además referirse y exponer los datos primigenios de los que se obtuvo dicha información, fundamentando los ajustes por diferencias en el nivel comercial, cantidad, costos, gastos de transporte y seguro.

Finalmente, cabe señalar que el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, no define el último recurso como un método, es decir, un modo ordenado y sistemático de proceder para llegar a un resultado o fin determinado, sino más bien señala la posibilidad de establecer un valor, en base a la información disponible en el país de importación, recurriendo a criterios razonables, enmarcados en los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, prohibiendo determinadas prácticas, como ser el recurso a valores arbitrarios o ficticios, valores en aduana mínimos o el precio de las mercancías en el mercado del país exportador.

### **2.13. Régimen de Origen**

Las normas de origen en su misma concepción, se fundamentan en criterios discrecionales de política comercial, en los que la fuerza de negociación prima a la hora de definir los criterios bajo los cuales las mercancías serán consideradas como originarias, para lo cual se consideran aspectos como su contenido nacional, el salto arancelario o procesos productivo para calificar la transformación sustancial de la mercancía.

Conforme lo establece la Ley General de Aduanas en sus artículos 147 al 149, las normas de origen se encuentran reguladas por convenios internacionales y para su aplicación es imprescindible contar con el correspondiente certificado de origen, que

se constituye en prueba documental. Asimismo, la verificación de la autenticidad del Certificado o de su contenido, se encuentra regulado por procedimientos señalados en los mismos convenios internacionales, que establecen las comprobaciones y los procedimientos de consulta a aplicar, facultando a la Administración Aduanera a exigir otras pruebas para determinar con certeza esta situación. En este entendido, la verificación y determinación de oficio encuentran límites formales, pero también materiales en cuanto a la dificultad de comprobar que las mercancías cumplen efectivamente con los presupuestos normativos para calificar como originarias, que sólo puede verificarse con la comprobación del proceso productivo o por procedimientos de auditoría en el lugar de producción o explotación de las mercancías.

Por otra parte, las normas de origen también prevén el cumplimiento de aspectos formales en cuanto a la emisión del certificado, expresamente regulados en los acuerdos, además de otras referidas a la expedición de las mercancías, que debe ser directa, cuyo tránsito esté justificado por razones geográficas o requerimientos de transporte, y que en caso de trasbordo o almacenamiento temporal se efectúe bajo vigilancia aduanera, y en su caso con las operaciones necesarias para asegurar su conservación. Respecto a estos últimos requisitos, nuevamente surge la necesidad de realizar una valoración de los hechos, respecto a si realmente las condiciones de la operación condicionaron la ruta de transporte elegida, de si las mercancías se encontraron bajo vigilancia aduanera en el periodo que permanecieron temporalmente en el extranjero durante el trasbordo o almacenamiento temporal, considerando la ambigüedad y amplitud de la interpretación que se le puede otorgar a este término "vigilancia".

### **3. CONCLUSIONES**

La correcta determinación tributaria se constituye en un elemento central que hace a la justicia tributaria, la cual presenta desafíos en su aplicación, debido a que actúa sobre hechos económicos de naturaleza compleja, respecto a los cuales el conocimiento de los hechos con implicancia tributaria se reparte asimétricamente entre las partes, lo que conlleva a la consideración de elementos objetivos y subjetivos en la determinación tributaria.

La amplia casuística aduanera obliga a que en la construcción de la normativa se deba recurrir al empleo de conceptos jurídicos indeterminados para regular determinadas situaciones, lo que requiere de una necesaria dosis de discrecionalidad de la Administración Tributaria en la aplicación de la norma a casos concretos.

Dicha discrecionalidad no debe confundirse con la arbitrariedad, -proscrita en materia tributaria-, puesto que se ejerce en el marco del principio de legalidad, y los constitucionales que garantizan el debido proceso, seguridad jurídica y derecho a la defensa.



En la determinación tributaria aduanera, tanto el Importador como la Administración Aduanera parten de un conocimiento propio de la operación y, por tanto, subjetivo, que en la medida que sea compartido y reconocido por ambos en una construcción colectiva se transforma en conocimiento objetivo.

Para que el conocimiento subjetivo se transforme en objetivo, es necesaria la debida fundamentación del acto determinativo, en todos sus elementos, lo que supone transparencia y cooperación en el procedimiento, pues sólo ello permite su legitimación y lograr la convicción en las partes que el resultado se ajusta a la verdad material y los presupuestos normativos, reduciendo el ánimo de controversia y aspirando a lograr justicia tributaria.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Constitución Política del Estado, de 7 de febrero de 2009.
- Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano.
- Ley N° 1990, de 28 de julio de 1999, General de Aduanas.
- Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo.
- Decreto Supremo N° 27113, de 23 de julio de 2003, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.
- Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 25870, de 11 de agosto de 2000.
- GIULANNI, Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Buenos Aires-Argentina: Editorial "Depalma", 1987.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires-Argentina: Editorial "Depalma", 1972.
- COUTURE, Eduardo. Fundamentos del Derecho Procesal Civil. 4° Edición, Buenos Aires - Argentina: Editorial "B de F", 2007.
- GARCÍA, Vizcaíno Catalina. Derecho Tributario. Editorial Lexis Nexis. 3ª Edición. Ampliada y Actualizada. 2006.
- COTTER, Juan Patricio. Derecho Financiero, Tributario y Aduanero, Buenos Aires-Argentina: Editorial "AbeledoPerrot", 2013.
- Clasificación Arancelaria de Mercancías, Benaldo Páez, Enrique. Clasificación Arancelaria de Mercancías. Madrid, España: Editorial TARIC, 2008.
- GARCÍA, Novoa César. I Congreso Internacional de Derecho Tributario, "La Discrecionalidad en materia tributaria". Panamá, 2012.
- UROIL, Egidio Carmen. "La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general". España, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- GONZÁLES, Rush. Verdad de hecho y verdad de teoría: acerca del sentido de la verdad y los principios de la ciencia en Eduardo Nicol. Revista Ciencia Ergo Sum, Universidad Autónoma de México, México, 2005.



## “Elementos Objetivos y Subjetivos de la Determinación Tributaria Aduanera”

*Álvaro Danilo Illanes Landa*

Bolivia

Licenciado en Economía (Universidad Mayor de San Andrés), Máster Avanzado en Comercio Internacional y Desarrollo (Louvain School of Economics – Bélgica) y Máster en Economía, Comercio Internacional de Integración (Universidad Andina Simón Bolívar).

Cuenta con varios estudios de especialización en materia aduanera, comercio exterior y finanzas, entre los principales: Diplomado en Estadística (UPB), Diplomado en Mercado de Capitales y Banca de Desarrollo (India), Diplomado en Gestión Empresarial y Habilidades Gerenciales, Diplomado en Política Exterior y Cohesión Social (UCORDILLERA), Diplomado en Práctica Profesional en Diplomacia Comercial (ITCD-EEUU) y Gestión Portuaria en el Comercio Internacional (VALENCIAPORT-España).

En la Administración Pública, ejerció los cargos de Jefe del Departamento de Control de Concesiones, Jefe de Normas y Procedimientos y Gerente Nacional de Normas en la Aduana Nacional (AN); así como Jefe de Supervisión de Servicios Auxiliares Financieros, y Jefe de Normas y Principios Contables en la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI). En el ámbito privado, fue asesor de importantes empresas nacionales y multinacionales, y docente de pregrado y postgrado en varias universidades del país, entre ellas, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Universidad Mayor de San Andrés, Universidad Autónoma Juan Misael Saracho, UNIVALLE, UNICEN y en el Instituto de Comercio Exterior y Aduanas (ICA). Actualmente se desempeña como Profesional Técnico de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

