



CONTENIDO

• El principio de Irretroactividad en Operaciones Aduaneras.

Magister Lilian Ninoska Ticona Pimentel

- Bolivia -

• La Problemática de la Inconstitucionalidad y Vulneración al Principio de Legalidad y Reserva de Ley de los Acuerdos de trámite simplificado ‘fast track’ sobre Doble Tributación Internacional y Exenciones Tributarias.

Magister María de Fátima Peñaloza Choque

- Bolivia -

• La Valoración Aduanera de Mercancías.

Mtro. Diego Quiñones Cruz.

- Bolivia -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.**Consejeros:**Dr.a Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. Luis María Benítez Riera
Representante de la Sala Plena de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.**Secretario Ejecutivo:**Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.**Secretario Ejecutivo Adjunto:**

Sonia Laura Contreras Miranda.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.**Correo electrónico:**sriojeecutivo@aitfa.org
scontreras@aitfa.org**Elaboración:**Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En el presente número, seguimos compartiendo artículos que fueron desarrollados como ponencias en las VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, durante los días 5 y 6 de septiembre de 2013, celebradas por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, país miembro de la Asociación.

Para dar inicio, presentamos el artículo de la Magister en Derecho Económico de Lilian Ninoska Ticona Pimentel, cuyo título es “El Principio de Irretroactividad en Operaciones Aduaneras” en el cual como su nombre indica se refiere al Principio de Irretroactividad que además de preverse en materia penal, social condicionada al beneficio del delincuente o trabajador, en la Constitución Boliviana se prevé la retroactividad la ley en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado y en el resto de los casos señalados por la Constitución. Asimismo, hace referencia a la irretroactividad de normas sustantivas aduaneras tributarias.

En segundo lugar, contamos con la participación de la Magister María de Fátima Peñaloza Choque, Jefe del Departamento de Asesoría Legal de la Gerencia Nacional Jurídica de la Aduana Nacional, con la ponencia de título: “La Problemática de la Inconstitucionalidad y Vulneración al Principio de Legalidad y reserva de Ley de los Acuerdos de trámite simplificado ‘fast track’ sobre doble Tributación Internacional y Exenciones Tributarias” en el cual se realiza un análisis de la constitucionalidad de la suscripción de acuerdos de trámite simplificado y su contraposición en el principio de legalidad

o reserva de ley en materia tributaria, en el que participa la Asamblea Legislativa Plurinacional incluyendo el control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales, sobre imposición o exención de tributos en el proceso de aprobación legislativa y posterior ratificación. Del mismo modo, se analiza el problema que surge sobre la jerarquía e incorporación a la normativa interna del Estado Plurinacional de Bolivia y el grado de vinculación y cumplimiento de los Acuerdos de trámite simplificado en materia tributaria, cuando el Código Tributario y la Constitución Política del Estado, enfatizan en la aprobación legislativa y consecuente ratificación.

Por último, presentamos la participación del Licenciado Daniel Eduardo Molina Bascopé, profesional jurídico en la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, con el artículo “La Valoración Aduanera de Mercancías” tal como su nombre lo indica se habla del valor aduanero, así como la incorporación de dicha figura de forma relativa dentro del Arancel de Importaciones en Bolivia a través del Decreto Supremos No. 07283 del 18 de agosto de 1965 y posteriormente se establece la “definición del Valor” en la Regla I del Arancel de Importaciones mediante Decreto Supremo No. 26896, de 1 de 3 abril de 2003.

Asimismo hace referencia del Procedimiento de Valoración de Mercancías, del Procedimiento Administrativo específico para el ajuste de valor en aduanas ante la Administración Aduanera y las Restricciones a la Potestad de la Administración Aduanera dentro del proceso por ajuste de valor de mercancías importadas y los Efectos de la ausencia de la motivación de los actos administrativos en un procedimiento de ajuste de valor de mercancías importadas.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

EL PRINCIPIO DE
IRRETROACTIVIDAD
OPERACIONES ADUANERAS

Magister Lilian Ninoska Ticona Pimentel¹
- Bolivia -

Introducción

En algunas Constituciones como la brasileña de 1988, la Constitución de la Federación Rusa de 1993 y la Constitución de Argelia de 1989², la irretroactividad de la ley tributaria se encuentra expresamente prevista, a diferencia de la mayoría de las legislaciones en las cuales se consagra como regla general, siendo la retroactividad expresa sólo para algunos casos (penal, social condicionada al beneficio del delincuente ó trabajador). En la nuestra además de tales excepciones al principio, se prevé la retroactividad la ley en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado, y “en el resto de los casos señalados por la constitución” Art.123 CPE.

El tema así pareciera simple, sin embargo ya en el ámbito del Derecho Tributario, que no es el mismo que en el Derecho Aduanero,—la doctrina y los fallos judiciales ó administrativos extranjeros, no obstante

1 Abogada boliviana, Magister en Derecho Económico, Especialista en Derecho Tributario, en Derecho Comercial y Empresarial. En la función pública se desempeñó como Directora Jurídica del Ministerio de Defensa, funcionaria de la Corte Superior de Justicia de La Paz Designada como Delegada por el Gobierno Boliviano ante la Comunidad Andina (CAN) como Experta Gubernamental en Fraude Aduanero. Es miembro del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios y docente universitaria.

2 TIPKE, Klaus, “Tratado de Derecho Tributario—La retroactividad en el Derecho Tributario” Dirigida por Andrea Amatucci, Editorial Temis, 2001, Colombia.

admitir que en sus constituciones se abriga el principio de irretroactividad tributaria, aplican la retroactividad de la ley, fundados en los principios de obligación de contribuir, del bien común, y en los mismos ámbitos por supuesto también se han generado posiciones contrarias abrazando la irretroactividad bajo el argumento del principio de seguridad jurídica, confianza, derechos adquiridos entre otros. En Bolivia la Sentencia Constitucional Plurinacional 0386/2004-R de 17.03.2004 establece que la aplicación de derecho procesal se rige por el *tempus regis actum* y la aplicación de la norma sustantiva por el *tempus commissi delicti*; salvo casos de ley más benigna; línea constitucional reiterada por dicho tribunal, inclusive a partir de la nueva Constitución Política del Estado de 2009, y es respetada tanto por la Autoridad de Impugnación Tributaria como por el Tribunal Supremo de Justicia.

Partiendo de la línea constitucional y limitando el análisis con respecto a las normas sustantivas, el Derecho Aduanero, además de contener normas aduaneras tributarias materiales (tributos aduaneros de importación, perfeccionamiento del hecho generador, nacimiento de la obligación tributaria, formas de extinción de la obligación tributaria y la configuración de los ilícitos tributarios) contiene otras propias (acuerdos internacionales de comercio, regímenes aduaneros, prohibiciones y restricciones a la importación, tráfico de mercancías) las que también forman parte del derecho sustantivo y material aduanero, figuras propias del Derecho Aduanero que no se encuentran en el Derecho Tributario, a partir de las cuales incluso, el Derecho Aduanero funda su autonomía, como prueba de ello es posible citar la coexistencia de dos preceptos legales: ³

Artículo 13.- La obligación tributaria aduanera y la obligación de pago establecidas en los Artículos 8o y 9o, serán exigibles a partir del momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías o desde la notificación de la liquidación efectuada por

³ Ley N° 1990 de 27-07-1999 Ley General de Aduanas.

la Aduana, según sea el caso.

Artículo 82.- La Importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente de territorio extranjero a territorio aduanero nacional.

A los efectos de los regímenes aduaneros se considera iniciada la operación de importación con el embarque de la mercancía en el país de origen o de procedencia, acreditada mediante el correspondiente documento de transporte. (sic)

El primero establece claramente el momento a partir del cual la ley considera perfeccionada la obligación tributaria aduanera, o acaecido el hecho generador de la obligación, dando lugar a la exigibilidad de tal obligación conforme a la norma vigente a dicho acaecimiento, (aceptación de la Declaración de Mercancías), sin considerar relevante el momento en el que se hubiera iniciado la importación, vale decir sin importar que antes de la presentación de la Declaración de Mercancías, hubieran ocurrido varios eventos (concreción de la venta internacional, embarque de la mercancías y consiguiente transporte, seguro, cumplimiento de las medias sanitarias, de seguridad y otras).

Más, en aparente contradicción, del segundo precepto se infiere claramente la previsión de irretroactividad de la norma vigente al momento de la aceptación de las declaraciones, para operaciones de importación ya iniciadas con anterioridad a dicha aceptación, y en lugar de ella se denota la previsión de ultractividad de la norma vigente a momento del embarque, caso en el que sí importa la concreción de la venta internacional, consiguiente transporte, cumplimiento de las medias sanitarias, de seguridad y otras, para todos los que la ley toma como fecha de inicio de la operación el “embarque” de la mercancías.

Como veremos más adelante el Art. 13 de la LGA, según la justificación de la presente ponencia- se aplicará cuando se trate propiamente de una Ley sustantiva aduanera “tributaria” considerando todos los

principios del derecho tributario. En cambio el segundo precepto, Art. 82 se aplicará con relación a todas las normas materiales o sustantivas aduaneras “no tributarias” considerando los principios que gobiernan el derecho aduanero. Lo propuesto se complica un tanto más, cuando vemos que para someter una mercancía al régimen aduanero de importación a consumo, e incluso a todos los demás regímenes suspensivos de tributos, debemos aplicar y en su caso la Administración verificar el cumplimiento tanto de la norma sustantiva aduanera “tributaria”, como de la norma sustantiva aduanera “no tributaria” y en el evento de una derogación o modificación de cualquiera de ellas, tomar en cuenta tanto el Art. 13 como el Art. 82 de la Ley General de Aduanas, me explico en un ejemplo:

En el mes de septiembre de 2012, el comerciante A, desde Santa Cruz – Bolivia, negocia con otro B ubicado Italia, la compra de un equipo Transmisor de Radio, pactando el precio, seguro, el término INCOTERM, la forma de despacho de la mercancía, el pago. Finalmente la negociación se concreta y el 10 de octubre de 2012 el exportador ó vendedor B, embarca desde Italia por vía marítima con destino Arica-Chile en Transito a Santa Cruz – Bolivia, arribando a la Aduana boliviana el 6 de noviembre de 2012. Hasta el día 10 del mes de octubre de 2012, fecha del embarque, la legislación boliviana no exigía ningún tipo de restricción para la importación de equipos de transmisor de Radio, sin embargo el día 7 de diciembre de 2012 el Estado promulga un Ley – Decreto Supremo (el instrumento legal idóneo no es objeto de estudio) que establece la obtención de una autorización previa como requisito para la importación, pero además incrementa la alícuota del GA, de 10% a un 20% para el producto.

Como vemos la nueva norma establece DOS modificaciones: Una sustantiva aduanera (autorización) y otra sustantiva aduanera tributaria, (incremento en la alícuota del GA), el día 8 de diciembre de 2012—en plena vigencia de la norma,—el importador A, presenta la declaración de mercancías, la que es aceptada por la Administración –

quien a momento del control aduanero se percata de los antecedentes y debe decidir si la importación cumple con los requisitos establecidos para la importación, pues en caso contrario se podría incurrir en un ilícito tributario y en tal sentido a efecto de la liquidación de los tributos aduaneros y la consiguiente calificación del ilícito como contrabando administrativo o contrabando delito, deberá además decidir que alícuota del GA es la correcta?, las interrogantes son: La restricción establecida tendrá efecto retroactivo hasta el momento del embarque de la mercancía, y el incremento de la alícuota tendrá efecto retroactivo hasta la misma fecha de embarque?.

El trabajo, pretende diferenciar una norma “sustantiva aduanera tributaria”, de una norma “sustantiva aduanera” no tributaria, a partir de lo cual, analizar como se explica en cada caso, el principio de irretroactividad en operaciones aduaneras.

Desarrollo Derecho Aduanero y Derecho Aduanero Tributario

Antes de abordar el tema, es preciso recordar dos grandes divisiones del derecho: “derecho sustantivo” y “derecho adjetivo”: Constituyen el llamado Derecho material, sustantivo, determinador o sustancial, las normas jurídicas que tienen una finalidad propia y subsistente por sí, fijando la regla de conducta, señalando las facultades y deberes de cada cual. En cambio integran el Derecho adjetivo, sancionador, formal, instrumental, de garantía o Derecho para el Derecho, las normas jurídicas que tienen una existencia dependiente y subordinada, pues sólo se proponen facilitar los medios para que se cumpla la regla establecida, garantizando el respeto de las facultades y deberes atribuidos por el Derecho sustantivo. Este derecho procesal, a diferencia del material, no encuentra su fin en sí, sino fuera; estando coordinado al material, como el medio al fin, tiene una función instrumental, y desde el punto de vista lógico constituye una figura secundaria, en cuanto es dispuesto para la tutela de otro, que es primario y del cual es

necesario complemento.⁴

En el Derecho Tributario, encontramos la misma división: Derecho Tributario material o sustantivo y Derecho Tributario formal o administrativo, al respecto, el tratadista Uruguayo Ramón Valdez Costa distingue ambos de la siguiente manera: “En primer lugar tenemos como vínculo fundamental, básico o principal, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributo y sus accesorio. Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los derechos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquella. Al conjunto de estas normas se le llama Derecho Tributario material o sustantivo, al que reconocemos autonomía científica”. “En segundo término están los derechos y obligaciones de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario. Por referirse a la función administrativa, y no legislativa, como en el caso anterior, el cometido de la administración es aplicar la ley, recaudando los importes correspondientes, a cuyo efecto tiene amplias facultades para liquidar la deuda mediante el acto de determinación, para controlar las liquidaciones de los contribuyentes, efectuar investigaciones sobre posibles omisiones o evasiones, decidir los recursos administrativos. De la enunciación de los precedentes cometidos resulta que el Derecho Tributario formal es un complemento normal, y necesario, para la correcta aplicación del derecho tributario material.”⁵

La autora Catalina García Vizcaíno señala que la obligación de pagar el impuesto constituye un deber material, en tanto que la obligación de suministrar información al Estado para que fiscalice, determine y

4 BADENES GASSET, Ramón, “Conceptos Fundamentales del Derecho”, 12da Edición, Editores Marcombo Boixareu, 2000, España.
5 VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

recaude los gravámenes configura un deber formal—cuyo cumplimiento opera como instrumento de la eficaz observancia de los deberes materiales-⁶

La misma división entre normas sustantivas o materiales y formales o administrativas, se encuentra en el Derecho Aduanero, añadiéndose que la división, además debe reconocer una subdivisión entre, normas sustantivas aduaneras tributarias y normas sustantivas aduaneras no tributarias por un lado y normas formales aduaneras tributarias y no tributarias por el otro, cuando vemos por ejemplo los requisitos para aplicar a las mercancías un régimen aduanero, y el posterior control que ejerce la aduana. La doctrina revisada ha explicado lo propuesto, a partir del control aduanero señalando que el mismo: “puede ser clasificado según tipo de obligación, en tributarias y no tributarias. El control de obligaciones tributarias están referidas al correcto pago de tributos en importaciones, y las no tributarias son referidas al control de otras obligaciones, tales como verificar la obligación de presentación de certificados, registros sanitarios, licencias u otros.”⁷

De ahí surge la separación y diferencia entre la relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera, la última se encuentra definida en el Art. 1 de la Ley N° 1990, como la que surge entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídica que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, diferenciándose así de la definición de “relación jurídica tributaria” conocida en la doctrina tradicional como aquella que se constituye por el crédito y deuda entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo deudor.⁸

De las diferencias expuestas y desde varios aspectos de ella, muchos autores han fundado su posición respecto a la autonomía del Derecho Aduanero, Efraín Pol Bernal, Ariosto D. Gonzales, Fernando Muños García, Ricardo Xavier Basaldúa, todos ellos citados por quien también comparte el criterio, Máximo Carvajal Contreras⁹, claro está que muchos otros niegan la autonomía del Derecho Aduanero, Hugo Opazo Ramos, Octavio García Carrasco, Manual Ovilla Mandujano, para quienes forma parte del Derecho Tributario, los que sin embargo reconocen en él características propias denominadas, como derecho tributario especificó, típico o particular.

Los estudiosos del Derecho Aduanero, luego de precisar las diferencias y particularidades con relación al Derecho Tributario, se abocan en su mayoría únicamente al estudio de la “obligación tributaria aduanera”, a partir del estudio del Derecho Tributario existiendo así, a decir de Luis Alberto Sandoval Aguilar¹⁰, coincidencia en la denominación de “derecho tributario aduanero”, y dada la amplia rica y extraordinaria doctrina desarrollada sobre el Derecho Tributario, en criterio propio se cae en una suerte de favorecer las tesis contrarias a la autonomía del Derecho Aduanero, cuando se reconoce por ejemplo “que los principios del Derecho Fiscal, sobre el que se estructura el régimen tributario, serán gran parte de ellos, no todos, de aplicación plena del Derecho Aduanero”.¹¹

En Bolivia, con la promulgación de la Ley N° 1990 de 28.07.1999 Ley General de Aduanas (LGA) la parte sustantiva, coexistió con la plasmada en el hoy derogado Código Tributario Ley N° 1340 de 28.05.1992. Sin embargo con la promulgación del Código

6 GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario, Tomo II Parte General”, 2ª edición, Depalma, 2000, Argentina.

7 SANDOVAL AGUILAR, Luis Alberto, “Derecho Tributario Aduanero – Valor en Aduana y su aplicación en el Perú”, 1ª edición, Normas Legales, 2006, Perú.

8 PEREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario Parte General”, 15ª edición, 2005, España.

9 CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, “Derecho Aduanero”, Edit. Porruá, 2009, Mexico.

10 SANDOVAL AGUILAR, Luis Alberto, “Derecho Tributario Aduanero- Valor en Aduana y su aplicación en el Perú” Editora Normas Legales SAC. 2006, Perú.

11 F.M. PALAVECINAO y A.G. ISOLA, citado por Horacio Felix Alais, Los Principios del Derecho Aduanero”, Marial Pons, 2008, Argentina.

Tributario Boliviano (CTB) mediante Ley N° 2492 de 02.08.2003, seguramente abrigando la no autonomía del Derecho Aduanero ó tal vez por razones de simplificar o unificar el sistema tributario boliviano, la parte sustantiva de la LGA—o mejor gran parte de ella— fue derogada e incorporada en la por la nueva ley (CTB), manteniendo en la Ley General de Aduanas los que tiene estricta relación con los “demás” aspectos no tributarios, por ello y como testimonio de que el derecho sustantivo o material aduanero no se nutre únicamente del derecho tributario, actualmente se cuenta con una legislación sustantiva o material en el Código Tributario Boliviano, que efectivamente tiene relación con el tributo aduanero y con otra norma sustantiva o material no tributaria, contenida en la Ley General de Aduanas.

Partiendo de la existencia de un derecho aduanero autónomo que se divide en Derecho sustantivo o material y derecho aduanero formal o adjetivo, limitando el presente análisis al primero, corresponde identificar en nuestra legislación, cuales son las normas aduaneras de contenido sustantivo tributario y cuales pertenecen al ámbito del derecho aduanero sustantivo no tributario:

I. Normas sustantivas o materiales aduaneras, no tributarias

Propias del Derecho Aduanero. Constituyen las más importantes del derecho sustantivo aduanero no tributario, en la categoría se considera a: las formalidades aduaneras previas a la entrega de mercancía que tiene estrecha relación con el tráfico de mercancías antes de que se depositen en los recintos aduaneros, comprende también todo lo relativo a la salida de los medios de transporte, las disposiciones que deben cumplirse para la entrega de mercancías. En esta categoría situamos asimismo al conjunto de trámites y formalidades aduaneras necesarias para aplicar la mercancía uno de los regímenes aduaneros permitidos, los regímenes aduaneros, regímenes aduaneros especiales – tránsito-transbordo- régimen de depósito de Aduana, admisión temporal para reexportación de

mercancías en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, reposición de mercancías en franquicia arancelaria, exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, destinos aduaneros especiales, régimen especial de zonas francas, aplicación del valor en aduanas, normas de origen, reembarque, abandono de mercancías. (Títulos Cuarto y Quinto, Sexto, Séptimo Octavo, Noveno, de la Ley General de Aduanas)

Como vemos, todas las figuras aduaneras, que forman parte de la norma sustantiva, refieren aspectos – no tributarios relacionados al ingreso o salida de mercancías, pues definen que tipo de mercancías pueden o no acogerse a uno de los regímenes aduaneros, los plazos en los que se permite depositar las mercancías en recintos aduaneros, los plazos para cada régimen aduanero y las condiciones específicas para cada caso. Claro esta que el incumplimiento en caso de regímenes suspensivos, genera obligaciones tributarias, no siendo por tanto – como ocurre en varias ramas del derecho -, la clasificación absoluta.

Ílicitos aduaneros. Dentro la categoría, tenemos las que tipifican delitos aduaneros y contravenciones aduaneras, las que en nuestra legislación se encuentran dispersas tanto en el Código Tributario Boliviano como en la Ley General de Aduanas, tales ilícitos no solamente persiguen la protección de la economía del Estado, sino otros bienes jurídicos como el patrimonio cultural del Estado, la preservación de la vida en todas sus formas – humana, animal, vegetal, la seguridad del Estado, definiendo así conductas reprochables y sanciones. En la división planteada, podríamos abstraernos de los ilícitos aduaneros, sin embargo considerando a los ilícitos como parte importante del Derecho Aduanero y no perteneciendo la materia punitiva aduanera, a la gran división de derecho adjetivo – o formal, prefiero mantenerlo en ésta.

II. Normas sustantivas aduaneras tributarias. Son las que se refieren al hecho imponible aduanero y su acaecimiento, los

tributos aduaneros, el derecho de prenda aduanera, vigencia de normas, plazos y términos, sujetos de la relación jurídica tributaria aduanera, base imponible, formas de extinción de la obligación tributaria y obligación de pago en aduanas, derechos y deberes de los sujetos de la relación jurídica. Tales disposiciones como hemos mencionado, se encuentran dispersas en el Código Tributario Boliviano bajo el Título de “Normas Sustantivas y Materiales” así como en la Ley General de Aduanas bajo los Títulos “Principios, Objeto, Ámbito de Aplicación y Definiciones” y “Régimen Tributario Aduanero”.

Hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

Con base a la hipótesis planteada “en el Derecho Aduanero, se tienen normas sustantivas o materiales aduaneras tributarias y no tributarias”, es importante analizar, si la separación conlleva, alguna consecuencia también diferente a momento de producirse el hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

En este sentido, es importante citar el criterio del ilustre tratadista Ramirez Cardona, cuando señala que el, “el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación”¹², o en su caso la referencia a la norma positiva tributaria en Bolivia cuanto establece que, el hecho 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.¹³

La doctrina estudia al hecho imponible o generador de la obligación tributaria, desde varios aspectos, material, personal, espacial, y desde el aspecto “temporal” que es el que 12 PLAZAS VEGA, Mauricio A. “Derech de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”, Temis, 2da edición, 2005, Bogotá-Colombia 13 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano.

nos interesa hoy, e implica necesariamente la consideración de una específica, concreta y exacta unidad de tiempo en la cual se entienda realizado el hecho generador. A efecto de precisar esa unidad de tiempo, se ha diferenciado por una parte, los hechos imponibles instantáneos, con los hechos imponibles de ejercicio o sucesivos, en los primeros el presupuesto fáctico condicionante se realiza en un solo acto. En cambio los segundos (sucesivos o de ejercicio), el supuesto fáctico previsto en la norma, se manifiesta a través de un cierto lapso que implica la sucesiva ocurrencia de “hechos” o “actos” que se realizan en diversos momentos, para ejemplificar su explicación como muchos autores, Mauricio A. Plazas Vega, nos señala que el impuesto a las ventas el hecho jurídico generador es instantáneo, en cambio el impuesto sobre la renta el supuesto fáctico es sucesivo.¹⁴

A partir de las distinciones del hecho imponible tributario—visto únicamente en su aspecto temporal— pasemos a revisar lo que debemos considerar para tratar del hecho imponible o hecho generador aduanero, para Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁵ -quien reconoce al derecho aduanero como parte del derecho tributario-, “es el paso de una mercadería por una frontera política, que en la importación corresponde al momento en que penetran en el territorio nacional por cualquier vía de acceso, aunque por ley deban entrar por ciertos lugares provisto de dependencias aduaneras”. En igual sentido, el profesor Villegas afirma que “el hecho imponible del impuesto aduanero es el paso de una mercadería por una frontera política, en los Derechos de importación la obligación tributaria se genera en el monto en que dicha mercadería penetra en el territorio nacional por cual vía de

14 NAVARRINE, Susana Camila Directora. “Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo III”, 1ª Edición, La Ley, 2010, Argentina.

15 LASCANO, Julio Carlos “El hecho imponible de los derechos de importación” “Derecho Tributario Doctrinas Esenciales, dirigida por NAVARRINE, Susana Camila, 1ª edición, La Ley, 2010, Argentina

acceso”¹⁶. En la misma obra vemos, que ya el ilustre tratadista Jarach contradice tales afirmaciones, mencionando que “la introducción de la mercadería de origen extranjero que constituye el hecho imponible de los derechos de importación, consiste en la operación de comercio internacional que se llama habitualmente importación, con los requisitos de carácter formal inherentes a la existencia de la frontera aduanera y las consiguientes tramitaciones aduaneras. Podemos definirlo, en otras palabras como la introducción de las mercadería a través de la frontera aduanera para la libre disponibilidad en el interior del país”. En esta definición vemos que acompañando el criterio de que el hecho imponible aduanero se produce con la introducción a la que denomina importación, además adiciona el elemento de la “libre disponibilidad”, se entiende del bien, en el interior del país.

Otra interesante explicación sobre el hecho imponible aduanero, se encuentra en el criterio de Rafael Reaño Azpilcueta¹⁷, quien luego de afirmar que, el hecho imponible aduanero es la importación de la mercancía, recuerda las tres teorías que explican el hecho imponible aduanero; de las que en la ponencia dos son merecedoras de análisis; a. El simple paso por la frontera, “Basta que se produzca este hecho para que nazca la obligación tributaria aduanera, sin necesidad de que el importador requiera realizar gestión alguna para formalizar dicho ingreso”, no obstante señala el autor, a partir de dicha teoría, no se puede explicar los casos en que no obstante una mercancía ha ingresado al territorio aduanero, no nace la obligación tributaria aduanera, citando a manera de ejemplo el reembarque de mercancía que habiendo ingresado a territorio aduanero tiene la posibilidad legal de retornársela a territorio extranjero. b. La segunda teoría propuesta postula, que el hecho imponible aduanero lo constituye la declaración de destino a consumo interno o la exportación definitiva de la mercancía, para la cual, no basta con el simple paso aduanero de la

16 Ibidem
17 REAÑO AZPILCUETA, Rafael, “Tributación Aduanera”, Palestra Editores, 2010, Lima –Perú.

mercancía, sino que la declaración de destino a consumo en el país de importación es el acto que constituye al Estado en acreedor de la deuda tributaria, siendo – según el autor-, que hasta antes de esta declaración, el Estado mantiene un derecho expectatio. Pero al igual que la anterior, no se puede explicar en dicha teoría, aquellos casos en los que no se presente una declaración a consumo sino una declaración para un régimen suspensivo o de perfeccionamiento. Por último citaremos al profesor Ricardo Xavier Basaldúa para quien el hecho gravado por los derechos de importación no debe abarcar todas las importaciones, sino solo aquellas que posibilitan la utilización económica de las mercaderías importadas y que, por ende, entran a competir con las producidas en el país importador.¹⁸

De tal modo que cada legislación ha adoptado diferentes formas de precisar el hecho imponible aduanero, por ejemplo en el Perú se prevén cuatro hechos imponibles diferentes para cada uno de los cuales se establece el momento preciso en el que se genera la obligación tributaria aduanera (importación a consumo, traslado de mercancías de zona de tributación especial a zonas de tributación común, transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, admisión temporal para reexportación en el mismo estado y para perfeccionamiento activo)¹⁹. En España al igual para todos miembros de la Unión Europea, no se cuenta con una definición de hecho imponible para el pago de los derechos del Arancel Aduanero Común, sino el Código Aduanero Modernizado, simplemente define las circunstancias de hecho que dan origen a una deuda aduanera y respecto a la importación a consumo el número 2 de artículo 101 su Código Aduanero, establece que el momento en que las autoridades aduaneras aceptan la declaración de importación es el momento

18 Ias. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario – 2008.

19 REAÑO AZPILCUETA, Rafael, “Tributación Aduanera”, Palestra Editores, 2010, Lima –Perú.

en el que se genera la deuda aduanera.²⁰

En Bolivia según la Ley General de Aduanas N° 1990, la obligación tributaria aduanera, tiene única relación con el “pago de tributos” y no con otras obligaciones aduaneras denominadas en la ponencia normas tributarias sustantivas aduaneras no tributarias, así podemos colegir cuando preceptúa: “la obligación tributaria aduanera surge ente el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos”²¹ y sin definir el hecho imponible simplemente refiere cuales son tales hechos generadores de la obligación tributaria aduanera:

- a) *la importación de mercancías extrajeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros previstos por ley y,*
- b) *la exportación de mercancías en los casos expresamente establecidos por Ley.*

De acuerdo a ello, el legislador hace exigible el pago de los derechos aduaneros o tributos aduaneros²², únicamente para los eventos citados, (importación a consumo ó exportación²³) ergo, podemos afirmar que en tanto y en cuanto se cumplan con las reglas, condiciones o normativa de los demás regímenes aduaneros ya sean anteriores al despacho (tránsito, depósito) o para los regímenes suspensivos de tributos (admisión temporal para perfeccionamiento activo), o importaciones con exoneración de tributos, no se genera obligación tributaria aduanera alguna.

Sin embargo, como quiera que el hecho imponible y consiguiente obligación

²⁰ PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ª Edición, Marcial Pons, 2009, España.

²¹ Ley N° 1990 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia, ARTÍCULO 6.

²² Ley N° 1990 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia, ARTÍCULO 25.

²³ Actualmente no se grava la exportación, sin embargo la ley deja abierta la posibilidad, siempre que se cumplan las formalidades de su creación, bastando un Decreto Supremo, en atención al Art. 7 del Código Tributario Boliviano.

tributaria aduanera, no deviene únicamente de la actividad lícita que nace con la importación a consumo o exportación, sino también de la actividad ilícita, e inclusive considerando que muchas veces el ilícito se consuma a partir del sometimiento de la mercancía a un régimen suspensivo de tributos que luego es incumplido – ilícito-, o muchas otras, por el simple incumplimiento de plazos, por tales hipótesis, de manera coherente nuestra legislación “separa” o “diferencia” a la obligación tributaria aduanera en DOS²⁴ tipos:

- a) Obligación tributaria aduanera

Obligación de pago en aduanas

El primer caso se encuentra previsto para el pago de tributos aduaneros únicamente para la importaciones a consumo y exportaciones– en el evento de que ésta se grave con pago de tributos aduaneros-, a las que denominaremos regulares o lícitas, caso en el cual es la propia ley la que define el “momento” a partir del cual se perfecciona la obligación o genera la obligación y se hace exigible el tributo aduanero, esto es a partir de la acepción de la declaración de mercancías.²⁵ propiamente con la asignación de un numero a la declaración de mercancías. Al mencionarse el momento exacto en el que se hace

²⁴ Ley N° 1990 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia, 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.

²⁵ Ley N° 1990 de 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia, ARTÍCULO 8.- (...) 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.

exigible la obligación del pago de tributos y considerando que cada importación es única e independiente de la otra, es decir que los tributos aduaneros se pagan por importación no por período – como ocurre en los tributos internos – estamos ante la presencia de hechos generadores instantáneos, vale decir que cada importación es considerada como un hecho que se produce y perfecciona sólo en determinado momento, apreciación que será importante a efectos de considerar la retroactividad de la norma aduanera.

El segundo caso, “obligación de pago en aduanas”, se encuentra previsto, para ciertos casos en el Artículo 9 de la LGA, caracterizándose porque todos ellos devienen de actos ilícitos sea por: incumplimiento a obligaciones en regímenes suspensivos, condiciones, uso, consumo de mercancías internación ilícita, pérdida o sustracción de mercancías en medios de transportes y depósitos. En todos estos, el hecho generador definido por ley, se produce con anterioridad al pago, es decir que el sujeto pasivo ó responsable ha consumido, utilizado, dispuesto libremente el bien sin previamente haber pagado los tributos aduaneros.²⁶ De igual manera en éste tipo de obligación, el hecho generador o hecho imponible también es instantáneo, y se diferencia de la obligación tributaria aduanera por que el perfeccionamiento del hecho generador

²⁶ Ley Nº 1990 de 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia, 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.

es diferente para cada caso, así tenemos que cuando se trata de incumplimiento en régimen suspensivo, uso o consumo en zona francas, la obligación de pago nace en el momento que se produce el incumplimiento de las obligaciones, condiciones o fines, en cambio en caso de internación ilícita, pérdida de mercancías en depósitos o durante el tránsito en el momento en el que se “constata” tales ilícitos.

Nótese que tanto la obligación tributaria aduanera como la obligación de pago en aduanas, ha sido clasificada así, sólo a efectos del pago de tributos aduaneros, así comprobamos en los Art. 8 ya citado y Art. 10 de la mencionada LGA.²⁷

Sin embargo, como quiera que la norma sustantiva aduanera no solamente tiene carácter tributario y partiendo del reconocimiento de la existencia de i) normas sustantivas aduaneras no tributarias ii) y normas sustantivas aduaneras tributarias cuyo hecho imponible es instantáneo, pasemos a analizar como opera la retroactividad en cada uno de estos planteamientos.

El Principio de Irretroactividad y la Ultractividad

Los cambios en el derecho implican no sólo una mera modificación jurídica, sino que se inscriben como parte esencial de la transformación política, que entraña una tarea necesaria, pero de riesgo, porque exige la precisión, la ecuanimidad y el profesionalismo de “jurisperitos” de la ciencia y de la vida.²⁸

No creo necesario abundar sobre los fundamentos del principio de irretroactividad, más aún cuando ya en las IIIas. Jornadas de

²⁷ Ley Nº 1990 de 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia 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

²⁸ DROMI, Roberto, Ediciones Ciudad Argentina. 1998, Argentina

Derecho Tributario, nuestro apreciado maestro boliviano Alfredo Benitez Rivas, ha proporcionado una visión clara y concreta sobre el tema, rescatando de ello²⁹:

La irretroactividad como principio jurídico.- El fundamento para respetar este principio se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes –al decir del destacado tributarista Héctor Villegas- es el de la certeza, en sentido de que “las reglas del juego no sean alteradas para atrás”.

La retroactividad aplicada en casos especiales.- Algunas direcciones de la doctrina, sostienen que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva cuando expresamente estén establecidas en éstas, siempre y cuando que no contravengan principios constitucionales tales como el de seguridad jurídica o el de capacidad contributiva.

La teoría de los derechos adquiridos.- Sostenía que los derechos adquiridos deberían permanecer inalterables aun cuando leyes posteriores los regulen de otra forma o -aún más- los desconozcan. La primera observación que enfrentó esta teoría fue la dificultad de determinar el concepto de “derecho adquirido” ya que ni la propia doctrina civilista ha logrado delimitar claramente su concepto.

La teoría de los hechos cumplidos.- basada en que la regla de la irretroactividad se funda en el criterio lógico que las leyes nuevas no pueden ser aplicadas a hechos pasados (facta praeterita), ya consumados o cumplidos, y por tanto, la eficacia de las relaciones jurídicas y el efecto que sobre éstas produzcan otros hechos que provoquen su cambio o extinción, se deben juzgar por el derecho vigente bajo cuya normativa nacieron y se cumplieron. Esta teoría ratifica la vieja fórmula del derecho romano: “tempus regit actum” (los actos se rigen por la ley vigente en el tiempo en que el hecho fue jurídicamente cumplido, tanto en su forma como en el fondo).

29 BENITEZ RIVAS, Alfredo, IIIas, Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 2010.

Adicionalmente a lo expuesto, es importante señalar que también es posible diferenciar grados de retroactividad, distinguiendo entre la de grado máximo o retroactividad propia y la impropia. La primera, que consiste en aplicar una nueva norma a situaciones nacidas, e incluso agotadas, antes de su entrada en vigor; la segunda, la retroactividad impropia, se refiere a aquellos casos en que se contempla la aplicación de la nueva norma a situaciones iniciadas antes de la entrada en vigor, pero aún no concluidas. En sentido opuesto a la retroactividad, podemos hablar de la ultractividad de las normas, que tiene lugar cuando éstas se aplican a situaciones existentes con posterioridad a la derogación de las mismas. La ultractividad en sentido propio, es decir, la aplicación de una norma a situaciones originadas con posterioridad a su derogación es un fenómeno extraño. El más corriente se refiere a la ultractividad impropia, o en relación con situaciones originadas bajo la vigencia de una norma pero que se prolongan con posterioridad a su derogación. En determinados casos, las normas de Derecho transitorio disponen que, no obstante la derogación de una determinada norma, ésta continúe rigiendo determinadas situaciones nacidas a su amparo y en la confianza de su perdurabilidad. El concepto o técnica que generalmente se utiliza en relación con esta especie de ultractividad es el de derechos adquiridos, que, para desarrollar este efecto, deben ser tales y no simples expectativas de derecho³⁰

El Art. 123 de la Constitución Política del Estado vigente preceptúa: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”.

30 PEREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario Parte General”, 15ª edición, 2005, España.

Y el Artículo 164 II. de la misma Constitución señala: La Ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

En nuestro entender, la Constitución adopta el principio de irretroactividad de la Ley, para todas las ramas del derecho, o para todas las relaciones jurídicas del hombre, esto es en materia civil, familiar, administrativa, tributaria, aduanera, delimitando las únicas excepciones al principio, y en nuestra materia, no debe entenderse lo contrario, por el hecho de no encontrarse inserto en el texto constitucional las palabras “tributario” ó “aduanero”.

En este mismo sentido el Código Tributario Boliviano – que no obstante, respondía a la anterior Constitución- prescribe: Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o responsable.

El principio de irretroactividad ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional Plurinacional a partir de la diferencia del derecho adjetivo y sustantivo, así tenemos la Sentencia Constitucional 0386/2004 de 17.03.2004, que sienta línea jurisprudencial en sentido de que la aplicación de derecho procesal se rige por el *tempus regis actum* y la aplicación de la norma sustantiva por el *tempus commissi delicti*; salvo claro está, los casos de ley más benigna. La Sentencia Constitucional 0636/2011 de 03.05.2011 puntualiza “las leyes en general y las normas consignadas en ellas en particular, cuando son de naturaleza procesal no sustantiva, es decir, aquellas que regulan procesos o procedimientos, pueden ser aplicadas de manera inmediata a todos los procesos que se inicien o que están pendientes al tiempo en que entran en vigor, ello porque su aplicación tiene la finalidad de regular un hecho en la actualidad y no a situaciones o hechos pasados y debidamente consolidados”, fallo que se funda en las SC 0011/2002 de

05.02.2002 y SC 1421/2004 de 06.09.2004. Y la excepción al principio de irretroactividad penal, dispuesta en la Constitución incluye al campo punitivo tributario, cuando la nueva norma sustantiva le es favorable, tal cual ha precisado la SC 0028/2005 de 28.05.2005.

El Tribunal Supremo de Justicia ha seguido la línea vinculante del Tribunal Constitucional Plurinacional, en sentido de aplicar la retroactividad de la Ley, sólo cuando beneficia al contribuyente en caso de ilícitos tributarios³¹. Lo propio ocurre con la Autoridad General de Impugnación tributaria³².

No obstante, a la fecha en Bolivia no existe ningún pronunciamiento de la justicia constitucional, respecto a la retroactividad de hechos imponderables sucesivos (iniciados con una ley y concluidos en vigencia de nueva), excepto una precisión que diferencia la retroactividad auténtica y no auténtica, más sólo a manera de enunciado: “Una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas. La retroactividad implica la aplicación de una Ley nueva a hechos anteriores a su promulgación. A esta altura del análisis conviene recordar que en la doctrina constitucional de manera descriptiva, plasma la distinción entre la retroactividad <auténtica> y la <no auténtica> de la Ley; entendiéndose por la primera la regulación con una nueva disposición una existente situación jurídica con efectos en el tiempo pasado, que sustituyen el lugar de un orden jurídico vigente en períodos anteriores, por una diferente; en cambio se entiende por retroactividad no auténtica conocida también como retrospectividad cuando una Ley regula o interviene en situaciones fácticas

31 Sentencias Tribunal Supremo de Justicia N°: 128/2013 de 16-04-2013, 138/2012 de 22-05-2012 – Tribunal Supremo de Justicia.

32 Resoluciones de Recurso Jerárquico – Autoridad de Impugnación Tributaria AGIT-RJ 0232/2013 de 19-02-2013, AGIT-RJ 0987/2012 de 15-10-2012, AGIT-RJ 0415/2012 de 22-06-2012.

aún no concluidas”³³.

Sobre la base de las ideas expuestas tenemos:

Irretroactividad de normas sustantivas aduaneras tributarias.

Existe prohibición de retroactividad pues se trata de hechos imponderables instantáneos, que se perfeccionan sólo en caso de importaciones a consumo, así como en exportaciones, en el mismo momento de aceptada la Declaración de Mercancías, a los cuales siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional Plurinacional, por ser normas sustantivas se aplica la norma vigente a dicha aceptación.

Irretroactividad de normas sustantivas aduaneras no tributarias. Para explicar ésta, daremos como ejemplo, la modificación de la figura del abandono tácito de mercancías, figura para la cual hasta el 11.12.2012, fecha de publicación de la Ley N° 317³⁴, se

33 Sentencia Constitucional Plurinacional 0011/2002 de 5 de febrero de 2002.

34 Ley N° 317 de 11-12-2012 que modifica los siguientes Artículos de la Ley N° 1990 de 28-07-1999 Ley General de Aduanas de Bolivia. ARTÍCULO 153.- El abandono de hecho o tácito de las mercancías se producirá por las siguientes causales:

Cuando no se presente la Declaración de Mercancías a Consumo dentro de los términos correspondientes o no se retira la mercancía almacenada en depósitos temporales, después de haber concedido el levante, en el término que fija la presente Ley y su Reglamento.

Cuando las mercancías permanecen bajo depósito temporal o Régimen de Depósito Aduanero, sin haberse presentado la Declaración de Mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, o la mercancía no sea retirada dentro de los plazos de almacenaje previstos para cada caso.

Cuando las mercancías que se encuentren bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Pasivo o las destinadas a Ferias de Exposición Internacional, no hubieran sido reexportadas o nacionalizadas dentro de los plazos autorizados al efecto.

En los casos anteriores, la Administración Aduanera procederá a declarar el abandono tácito o de hecho de la mercancía a favor del Estado previa su notificación al

encontraba prevista la opción del levante – recuperación- de mercancía declarada abandonada a favor del Estado, como ocurre en la mayoría de las legislaciones previo pago de una multa. La modificación, consiste en la pérdida del derecho propietario o de disposición, sobre las mercancías sin opción a su recuperación, al sólo vencimiento del plazo de depósito sea éste temporal, depósito de aduana y en los demás señalados. La nueva Ley N° 317 no contiene ninguna norma transitoria respecto a las mercancías que se hubieran sometido a tales regímenes, antes de su publicación, por el contrario sí define su entrada en vigor a partir del 1ro. de enero de 2013 y establece una derogatoria de todas las disposiciones de igual o inferior jerarquía. La administración asume que el abandono tácito y la consiguiente pérdida de derecho propietario por el consignatario obedece a que “el abandono se configura en el momento que se configura la hipótesis jurídica prevista en la norma, señalando que la figura del abandono nace a la vida jurídica al día siguiente de pasado el plazo de depósito”, aplicando la norma vigente a dicho vencimiento.

consignatario.

Art. 154.- La Resolución que declare el abandono de hecho o tácito de las mercancías, será emitida al día siguiente de haberse configurado alguna de las causales establecidas en el Artículo 153 de la presente Ley y notificada en secretaría de la administración aduanera dentro de las 24 horas de su emisión.

En el abandono de mercancías no precede el levante de las mismas.

Art. 155.- Las mercancías abandonadas de hecho serán adjudicadas por la Aduana Nacional al Ministerio de la Presidencia, a título gratuito y exentas del pago de tributos aduaneros de importación, al día siguiente hábil de la ejecutoria, o firmeza de la Resolución que declare el abandono, bajo responsabilidad funcionaria.

En el caso de medicamentos la Aduana Nacional adjudicará estas mercancías al Ministerio de Salud y Deportes, a título gratuito y exentas del pago de tributos aduaneros de importación, al día siguiente hábil de la ejecutoria o firmeza de la Resolución que declare el abandono, bajo responsabilidad funcionaria.

Para analizar el caso debemos considerar que el abandono tácito constituye fundamentalmente una consecuencia negativa de haber sometido la mercancía al Régimen de Depósito, (temporal o aduanero) que se encuentra normado en el Título Sexto de la Ley General de Aduanas, “Regímenes Aduaneros Especiales”, definido en el propio Glosario de dicha ley como el “Tratamiento aplicable a las mercancías sometidas al control de la aduana, de acuerdo con la Ley y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación aduanera”. Y dado que en el derecho aduanero existen normas sustantivas aduaneras no tributarias y normas sustantivas aduaneras tributarias – como sostenemos líneas arriba- tanto el Régimen de Depósito como el Abandono de Mercancías se encuentran dentro el primer grupo, primero por que no se tratan de disposiciones que establezcan un procedimiento administrativo o aduanero, sino que se constituyen en una norma jurídica que tiene una finalidad propia y subsistente por sí, ergo no son normas adjetivas o formales, segundo por que tampoco tienen relación con la obligación tributaria, que genere el pago de tributos, pues el vencimiento del plazo de depósito no se constituye en el acaecimiento del hecho imponible que genere la obligación tributaria aduanera, con tal razonamiento tampoco podemos afirmar que se trate de un hecho imponible instantáneo, en cuyo caso es de aplicación la norma vigente a momento de ocurrido el hecho como se tiene anotado. De igual manera el vencimiento del plazo permitido para el depósito, no genera una obligación de pago en aduanas, que como hemos explicado tiene como razón el pago de tributos aduaneros.

Con tales apreciaciones, ante una derogación de cualquiera de los elementos que conforman cualquier “Régimen Aduanero” (licencias, autorizaciones, o plazos, etc.) en el caso que nos ocupa, su consecuencia negativa el abandono tácito de mercancía, corresponde aplicar la previsión contenida en el Artículo 82 de la Ley General de Aduanas:

“La Importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente de territorio

extranjero a territorio aduanero nacional.

A los efectos de los regímenes aduaneros se considera iniciada la operación de importación con el embarque de la mercancía en el país de origen o de procedencia, acreditada mediante el correspondiente documento de transporte. (sic)”

Dicha disposición, prescribe la aplicación ultractiva de disposiciones sustantivas aduaneras no tributarias, derogadas o modificadas y encuentra justificación plena, si tenemos presente que una operación aduanera, no inicia con el traspaso o ingreso de la mercancía de territorio aduanero, ni con el ingreso a los depósitos aduaneros o presentación de la declaración de mercancías sino por el contrario- reiteramos- los actos de comercio conllevan actos preparatorios en todos los casos, que consisten en la negociación en la que intervienen varios elementos, oferta-demanda, precio, delimitación del momento o la transferencia de los riesgos, seguro de transporte, tributos de importación, restricciones a las importaciones ó exportaciones, en suma aspectos que de hecho forman parte otros derechos como el comercial, económico.

La procedencia de aplicación ultractiva de la norma sustantiva aduanera no tributaria- se encuentra ciertamente así interpretada, por ejemplo respecto a las modificaciones sobre restricciones a las importaciones de vehículos (Decreto Supremo N° 29836 de 03.10.2008), casos en los que la AGIT³⁵, basado en el Artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aceptó la conclusión del despacho de importación considerando la norma vigente a momento del embarque de la mercancía, aunque en este caso la nueva disposición contaba con norma transitoria expresa, lo que no ocurre con la Ley N° 317.

Lo mismo aconteció cuando se establecieron restricciones al ingreso en zonas francas de mercancía que requieran licencias previas al 35 Resoluciones de Recurso Jerárquico – Autoridad de Impugnación Tributaria AGIT-RJ 0044/2011 de 19-01- 2011, AGIT-RJ 0535/2010 de 26-11-2010, AGIT-RJ 0640/2011 de 08-12-2011.

despacho (D.S. N° 470 de 07.04.2010), caso en el que también mediante norma transitoria, se aclaró, que mercancías ingresadas y afectadas por tales restricciones- debían ser ó importadas a consumo o reexpedidas otorgándose al efecto un plazo razonable.

La reglamentación³⁶ que mereció la Ley N° 317, considera no solamente aspectos del abandono de mercancías, sino muchas otras figuras aduaneras, y contiene norma transitoria, con una redacción tan amplia que la hace más bien restrictiva, cuando señala “Disposición Transitoria Única.- Los despachos, procedimientos y demás formalidades aduaneras, presentadas a la Aduana Nacional con anterioridad a la vigencia del presente Decreto Supremo, concluirán de conformidad con la disposiciones vigentes en el momento de su iniciación”, como vemos el término “presentación a la Aduana Nacional” puede ser interpretado de manera restrictiva o extensiva.

A manera de conclusiones

En Bolivia, la retroactividad de la Ley como principio constitucional tiene carácter general, con expresas excepciones, dentro las que no se encuentra, la materia aduanera.

La excepción de retroactividad, prevista para materia penal, en la Constitución se aplica a los ilícitos aduaneros, cuando beneficia al infractor o delincuente.

La Ley aduanera es de dos tipos, sustantiva o material y formal o adjetiva.

La Ley aduanera sustantiva o material es de dos tipos tributaria y no tributaria.

La Ley sustantiva aduanera tributaria, considera el hecho imponible aduanero instantáneo, ante cuyo acaecimiento, se aplica la norma vigente a momento de currido el hecho generador de la obligación tributaria aduanera ú obligación de pago en aduanas.

La Ley sustantiva aduanera – no tributaria- se

³⁶ Decreto Supremo N° 1487 de 06-02-2013

aplica de manera ultractiva, cuando ésta sufre derogaciones, ocurridas con posterioridad a la importación de la mercancía.

Ante una derogación o modificación de norma sustantiva aduanera – no tributaria- es importante la previsión clara de una disposición transitoria, que establezca la aplicación ultractiva de la norma derogada o modificada.

LA PROBLEMÁTICA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD Y VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO “FAST TRACK” SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y EXENCIONES TRIBUTARIAS.

MTRA. MARÍA DE FÁTIMA PEÑALOZA CHOQUE³⁷

- Argentina -

Introducción

La actual Constitución Política del Estado, dispone en su Artículo 410, la jerarquía normativa que ordena su aplicación, consignando a los Tratados Internacionales, con rango inferior a la Carta Fundamental y superior a las leyes nacionales, estatutos autonómicos, cartas orgánicas y el resto de legislación departamental.

Al mismo tiempo, el Código Tributario Ley 37 Magister en Derecho Tributario, abogada de Profesión (Beca Excelencia otorgada por la Red Nacional Universitaria de Aquino Bolivia) y colegiada en el Ilustre Colegio de Abogados de La Paz. Del 2010 al 2012, fue nombrada Coordinadora de la Cancillería con el Órgano Legislativo, encargada de la defensa y tramitación de los Anteproyectos de Ley de Ratificación de Tratados, Acuerdos y Convenios Internacionales, ante la Asamblea Legislativa Plurinacional. Actualmente, es Jefe del Departamento de Asesoría Legal de la Gerencia Nacional Jurídica de la Aduana Nacional y es docente universitaria.

Nº 2492 de 2 de agosto de 2003, establece en su Artículo 5 que los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo, actual Órgano Legislativo, tienen rango jerárquico superior al precitado Código y las Leyes, constituyendo fuente del Derecho Tributario.

El Artículo 6 del mencionado Código prevé, además, el principio de legalidad o reserva de Ley como pilar fundamental del orden jurídico tributario boliviano, disponiendo que sólo la Ley puede: crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo, y otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios tributarios.

También el Artículo 257 de la Constitución Política del Estado, dispone que los Tratados Internacionales ratificados por el Estado forman parte del ordenamiento jurídico interno con rango de Ley.

Sin embargo, el Gobierno de la República de Bolivia (actual Estado Plurinacional de Bolivia), ha comprometido la fe del Estado, en cuanto a exenciones tributarias a favor de diferentes sujetos pasivos e inclusive ha acordado Convenios Internacionales sobre Doble Tributación Internacional, a través de Instrumentos Internacionales de trámite simplificado.

Los Acuerdos de trámite simplificado conocidos como 'fast track', responden a Instrumentos Internacionales, que cobran vigencia a la sola suscripción de los mismos, ingresando al ordenamiento jurídico interno y contraponiéndose al tratamiento regular de la Ley en materia tributaria.

Cabe aclarar que dichos Acuerdos de trámite simplificado, no requieren aprobación congresal para su entrada en vigor, como es el caso de otros Instrumentos Internacionales, que establecen en su mismo texto que, su entrada en vigencia ocurrirá cuando se comunique el cumplimiento de los requisitos legales internos de cada parte;

es decir, en el caso del Estado Plurinacional de Bolivia, cuando se realice la ratificación correspondiente por la Asamblea Legislativa Plurinacional a través de Ley.

Ahora bien, ésta posibilidad que tiene el Órgano Ejecutivo de suscribir Instrumentos Internacionales de trámite simplificado en materia tributaria, ya sea a través del Presidente del Estado, Ministro de Relaciones Exteriores u otro agente diplomático, legalmente acreditado, se contrapone al Principio de Legalidad en materia tributaria, toda vez que se otorga la fe del Estado a momento de su suscripción, obligándose al cumplimiento y observancia del Acuerdo, ignorando el trámite congresal y correspondiente aprobación de la Asamblea Legislativa, que otorga legalidad y seguridad jurídica con la que debe ser emitida toda norma de carácter tributario, más aún cuando establece exenciones, o acuerdos sobre doble tributación internacional, modificando hechos generadores, sujetos pasivos, alícuotas y otros elementos que conforman el tributo.

Por ello, la presente ponencia responde al análisis de la constitucionalidad de la suscripción de Acuerdos de trámite simplificado y su contraposición con el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, donde debe participar el pueblo a través de sus órganos representativos, en el presente caso a través de la Asamblea Legislativa Plurinacional, incluyendo el control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales, sobre imposición o exención de tributos en el proceso de aprobación legislativa y posterior ratificación; así mismo, efectúa un análisis sobre la temática en torno al problema que surge sobre la jerarquía e incorporación a la normativa interna del Estado Plurinacional de Bolivia y el grado de vinculación y cumplimiento de los Acuerdos de trámite simplificado en materia tributaria, cuando el Código Tributario y la Constitución Política del Estado, enfatizan en la aprobación legislativa y consecuente ratificación.

Desarrollo

La constitución política del estado y la ratificación de los instrumentos internacionales

La determinación de la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, es analizada desde la perspectiva constitucional, es decir, aplicando la Constitución Política del Estado. He ahí, el encuentro del antes y el después, de la promulgación de la nueva Carta Fundamental, que rige en el Estado a partir del 07 de febrero de 2009.

La incorporación del Control Previo de Constitucionalidad, para la ratificación de los Instrumentos Internacionales suscritos por el Estado boliviano y la aplicación de la Disposición Transitoria Novena de la Nueva Constitución Política del Estado, define la línea que determinará la inconstitucionalidad de dichos Instrumentos, que a su vez, vislumbra su incorporación a la normativa tributaria boliviana vigente.

La Constitución Política del Estado prevé diversas atribuciones para los Órganos Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral en la gestación e ingreso en vigencia de tratados internacionales.

En lo que corresponde al Órgano Ejecutivo, el Artículo 172 de la Constitución, prevé que el Presidente del Estado, dirigirá la política exterior; suscribirá tratados internacionales; nombrará servidores públicos diplomáticos y consulares de acuerdo a la ley; y admitirá a los funcionarios extranjeros en general.

Por su parte, al Órgano Legislativo, el Artículo 158 de la Constitución, le atribuye la “ratificación de los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo, en las formas establecidas (...)”.

Por otra parte, en lo que corresponde al Órgano Judicial se tiene que conforme a lo previsto en el Artículo 202 de la Constitución Política del Estado, el Tribunal Constitucional Plurinacional debe conocer y resolver: “9. El control previo de constitucionalidad en la ratificación de tratados internacionales”;

empero, dicho Control Previo de Constitucionalidad en la ratificación de los Tratados, corresponde aplicar a los Tratados cuyo contenido expresamente manifiesta el requisito del cumplimiento de las normas constitucionales internas, es decir la “ratificación” propiamente dicha.

El Artículo 255 de la Carta Fundamental del Estado, dispone que las relaciones internacionales y la negociación, suscripción y ratificación de los tratados internacionales responden a los fines del Estado en función de la soberanía y de los intereses del pueblo.

También agrega que la negociación, suscripción y ratificación de tratados internacionales se regirá por los principios de independencia e igualdad entre los Estados, no intervención en asuntos internos y solución pacífica de los conflictos.

Al respecto, también el Artículo 258 de la Carta Fundamental, prevé que los procedimientos de celebración de tratados internacionales se regularán por ley. Así, a partir de la promulgación de la Constitución Política del Estado, se estableció dicha regulación; empero, a la fecha el Estado boliviano no tiene una normativa legal que respalde y enmarque dicho procedimiento.

A cuyo efecto, al no contar con esa normativa o una ley marco que pueda ofrecer un procedimiento claro que determine la participación de las Instancias Estatales en la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado y otros Instrumentos Internacionales, el procedimiento para la suscripción de tratados internacionales, se halla supeditado a la costumbre jurídica.

Esto ha contribuido a la falta de un criterio homogéneo aplicado para su procedimiento interno y a la suscripción de tratados sin la aquiescencia de las instituciones o instancias involucradas en su cumplimiento, como el caso de los Acuerdos de Trámite Simplificado que establecen exenciones y disposiciones contra la doble tributación internacional, o en su caso, disponen exenciones tributarias, que desde todo punto de vista transgreden

el principio de legalidad o reserva de ley, establecido en el artículo 6 del Código Tributario Boliviano.

Los acuerdos internacionales suscritos por el estado boliviano hasta antes del ingreso en vigencia de la constitución política del estado

Es necesario identificar dos tiempos, en torno a la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 07 de febrero de 2009, considerando precisamente estipulaciones contenidas ahora en la actual Carta Fundamental.

Considerando que desde el nacimiento de la antes República de Bolivia, actual Estado Plurinacional de Bolivia, se suscribieron Acuerdos de Trámite Simplificado que contienen compromisos sobre exenciones tributarias o normas sobre doble tributación internacional, contraviniendo el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, se deberán considerar los siguientes escenarios, a efectos de colegir su aplicación y legalidad:

Los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, suscritos antes de la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 7 de febrero de 2009.

Los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, suscritos después de la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 07 de febrero de 2009.

En el primer escenario, la actual Constitución Política del Estado, mediante su Disposición Transitoria Novena, ha establecido que: “Los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución”.

En tal sentido, en el primer escenario, existe la posibilidad de promover la “denuncia” o “renegociación” de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria

que contradigan el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, a efectos de excluirlos o adecuarlos al ordenamiento jurídico por tratarse de normas con clara inobservancia a la Constitución Política del Estado y al Código Tributario boliviano.

Sin embargo, en un marco de seguridad jurídica y de preservar los niveles de cumplimiento de los compromisos asumidos por el Estado, se identifica como altamente compleja la ausencia de un procedimiento específico para la promoción de dichas denuncias a efectos de conducir y otorgar los lineamientos generales para lograr con el objetivo trazado y cumplir el plazo de los cuatro años establecidos por la norma fundamental.

Respecto al segundo escenario, al no existir una Ley que regule la celebración de tratados, conforme manda el Artículo 258 de la Constitución Política del Estado, que regule los procedimientos de negociación, suscripción y ratificación, dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, al no ser ratificados ni contar con el control previo de constitucionalidad, se arriesgan a ser suscritos contraviniendo la Norma Fundamental y las Leyes bolivianas, recayendo en su inaplicación e ilegalidad, vulnerando además el principio “pacta sunt servanda”; a cuyo efecto, es recomendable la emisión de la Ley de Celebración de Tratados que, considere el cumplimiento y observancia de determinados requisitos, cuando se trate de la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado que trate normas sobre exenciones o doble tributación internacional o que generalmente involucre normativa tributaria.

El principio de legalidad o reserva de ley vulnerado

El propósito de identificar el Principio de Legalidad o de Reserva de Ley, refleja su importancia, pues va a determinar el porqué de la inconstitucionalidad de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, analizado en párrafos anteriores.

Conforme establece el Código Tributario

boliviano en su Artículo 6, que dispone como lineamiento el Principio de Legalidad, principal principio del Derecho Tributario, prevé: “Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios. 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones. 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales. 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias”.

Los Acuerdos de Trámite Simplificado suscritos en materia tributaria, deberán observar inexcusablemente la precitada norma legal, a efectos de no incurrir en su ilegalidad y consecuente inaplicabilidad; toda vez que, uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley³⁸, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público.

La importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues en la organización democrática reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones o eximir las³⁹.

38 Trobadas ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley, el primero significaría la “sumisión de la actividad tributaria a la ley”, en tanto que la segunda “consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal” y es un límite al poder reglamentario de la administración; sin embargo, reconoce que “la identidad de ambas materias es evidente”. En cambio, Araújo Falsao estima que son expresiones equivalentes (El hecho generador de la obligación tributaria, Trad, Espl Depalma, buenos Aires, 1964 Pág. 153 y Ss.)
39 Op Cit. Pág. 312

Dicho principio constitucional, consagrado en el Artículo 158, parágrafo I, numeral 23 de la Constitución Política del Estado, que establece entre otras atribuciones de la Asamblea Legislativa: “A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado. Sin embargo, la Asamblea Legislativa Plurinacional a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Órgano Ejecutivo la presentación de proyectos sobre la materia. Si el Órgano Ejecutivo, en el término de veinte días no presente el proyecto solicitado, o la justificación para no hacerlo, el representante que lo requirió u otro, podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación”; concordante con el Artículo 6 Código Tributario, se consagra con el siguiente aforismo: “No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca”, en latín: “NULUM TRIBUTUM SINE LEGE”.

Que según Jarach⁴⁰, la base histórico-constitucional del principio de legalidad, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

Y concluye dicho autor “en materia de Derecho Tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, no otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros”⁴¹.

En el presente caso objeto de estudio, se deberá observar la aplicación del referido principio, antes de la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado; empero, no sólo

40 JARACH, Dino “Curso Superior de Derecho Tributario” Ob. Cit. Tomo I Pág. 102
41 Ídem. Pág. 111/2

observarlo, sino corroborar la legalidad de las disposiciones establecidas en dichos Acuerdos, antes de su suscripción.

Aún así, no es suficiente observar las disposiciones constitucionales a efectos de corroborar su legalidad, sino también, otorgar a dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, el rango normativo que conforme establece el Principio de Legalidad o Reserva de Ley en materia tributaria exige la Constitución Política del Estado y el Código Tributario, que es la “ratificación” o aprobación congresal.

La denuncia de los acuerdos de trámite simplificado.

Entonces, nuevamente los Acuerdos de Trámite Simplificado, al establecer exenciones tributarias o normas sobre la doble tributación internacional, excediendo las normas constitucionales, nunca hallarán la legalidad para ser aplicables, puesto que la Constitución y el Código Tributario, imperativamente exigen rango de “Ley”; aspecto que dificulta su aplicación internamente, nuevamente, vulnerando el principio “pacta sunt servanda”.

Por ello, resulta imprescindible, iniciar el proceso de denuncia y/o renegociación de los Acuerdos de Trámite Simplificado suscritos hasta el momento, que inobservando el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, dispusieron exenciones tributarias o normas sobre doble tributación internacional.

Al amparo de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, deberá promoverse el proceso de “denuncia” y/o la “renegociación”, cuando corresponda.

Sobre la Disposición Transitoria Novena, conviene aclarar que en el caso de que dichos Tratados Internacionales fueran contrarios a la Constitución y no fueran denunciados en el tiempo establecido en la Disposición Transitoria Novena, se deberá aplicar el Artículo 260 de la Constitución Política del Estado, en cuanto al procedimiento de denuncia posterior al término establecido.

Cabe resaltar, que el plazo dispuesto en la precitada Disposición Novena, empezó a computarse a partir del 22 de enero de 2010, cuando fue posesionado el nuevo Órgano Ejecutivo, en tal sentido, a la fecha se evidencia que ha transcurrido más de dos años, quedando menos de tres, para efectuar dicho cumplimiento.

Indagando sobre el procedimiento jurídico-constitucional de la denuncia, como instrumento de derecho internacional público, por el cual, el Estado decide retirar su consentimiento en la participación de dichos Acuerdos de Trámite Simplificado; haciéndose necesario, establecer un procedimiento transitorio, cuyo efecto sea vinculante y de observancia obligatoria para todas las instituciones que conforman el Órgano Ejecutivo y se hallan involucrados en la materia tributaria (Viceministerio de Política Tributaria, Servicios de Impuestos Nacionales y Aduana Nacional), y que constituyen las entidades intervinientes y ejecutoras de los Tratados Internacionales en sus respectivas áreas.

A partir de ello, y siendo necesaria la especificación de las instancias actoras, se deberá establecer términos para que las entidades intervinientes y ejecutoras de los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, cumplan con el plazo establecido en la Disposición Transitoria Novena de la Constitución, a fin de observar el cumplimiento del plazo dispuesto en la citada disposición constitucional; para ello el procedimiento transitorio deberá envestir el rango jerárquico más conveniente.

Al respecto, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, ha establecido que un Tratado terminará: “a) conforme a las disposiciones del Tratado, o b) en cualquier momento, por consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes; asimismo, el punto 56, estipula sobre la “Denuncia o retiro en el caso de que el tratado no contenga disposiciones sobre la terminación, la denuncia o el retiro”, un tratado que no contenga disposiciones sobre su terminación

ni prevea la denuncia o el retiro del mismo, no podrá ser objeto de denuncia o de retiro a menos: a) que conste que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o de retiro: o b) que el derecho de denuncia o de retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado”, a tal efecto, se prevé que: “Una parte deberá notificar con doce meses, por lo menos, de antelación su intención de denunciar un tratado o de retirarse de él conforme al párrafo 1”.

Asimismo, la denuncia, es la declaración unilateral a través de la cual un Estado Parte, decide retirar su consentimiento de un Tratado Internacional, rompiendo la relación obligatoria que le vinculaba a través del mismo y a su cumplimiento.

Se basa en el principio de soberanía de los Estados. Al igual que los Estados pueden vincularse a otros contrayendo obligaciones mediante los Tratados, pueden desvincularse por su mera voluntad mediante una denuncia.

La denuncia de un tratado es el mecanismo jurídico para dar por terminadas las obligaciones internacionales asumidas al firmarlo, pero, en tal caso, los efectos de la denuncia nunca podrán ser retroactivos.

Ahora bien, la “renegociación”, como su nombre lo indica es volver a negociar los términos y disposiciones de un Acuerdo, no para dejarlo sin efecto, sino para adecuarlo a sus intereses.

Respecto al objeto de análisis, los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, que establecen exenciones tributarias y normas sobre la doble tributación internacional, tienen el mismo tratamiento que cualquier Tratado, es decir, no goza de ninguna especificidad. Empero, todos los Tratados, Acuerdos y Convenios, contrarios a los principios y normas constitucionales que deberán ser denunciados, y en su caso, renegociados, requieren un procedimiento interno a cumplir, en concordancia al procedimiento establecido por los mismos instrumentos internacionales, cuando corresponda.

Por ello, siendo las instituciones involucradas en el cumplimiento o inobservancia de los Acuerdos de Trámite Simplificado, el Viceministerio de Política Tributaria, el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, todos dependientes del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, deberán iniciar el proceso de denuncia de aquellos Acuerdos que estipulen exenciones tributarias y/o normas sobre doble tributación internacional, contraviniendo el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, pero para ello, también se requiere y con urgencia, un procedimiento para la denuncia de dichos Acuerdos.

Dichas instituciones, son las llamadas a iniciar el procedimiento de denuncia en virtud a que son las directas involucradas en su aplicación y concesión de exenciones tributarias o la aplicación de normas sobre doble tributación internacional.

Si bien éstas instituciones intervinientes son las responsables de iniciar el proceso de denuncia, deberán ejecutar dicho proceso, a través de los conductos diplomáticos correspondientes, para cuyo efecto, se requerirá la intervención del Ministerio de Relaciones Exteriores, es decir, de la Cancillería del Estado, para que en el marco de sus atribuciones y dentro del relacionamiento externo, active dichos mecanismos de denuncia o renegociación cuando corresponda y ejecute lo solicitado por las instituciones intervinientes.

Así, el Artículo 9 de la Ley N° 1444 de 15 de febrero de 1993, del Servicio de Relaciones Exteriores, dispone que: “El Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, tiene las siguientes atribuciones y funciones principales sujetas a la presente Ley y sus reglamentos: 9.1. Estudiar y evaluar las relaciones internacionales, velando por la defensa de los intereses del Estado y formular los lineamientos fundamentales de la Política Exterior boliviana. 9.2. Ejecutar la Política Exterior mediante la acción de sus propios órganos y de las Misiones Diplomáticas, Misiones Especiales y Consulares de Bolivia en el extranjero (...) 9.6. Dirigir los estudios,

la elaboración y la negociación de Tratados, Convenios e Instrumentos internacionales; velar por el cumplimiento en los que Bolivia sea parte y llevar el registro y archivo y hacer el seguimiento permanente de los mismos”.

Asimismo, el Artículo 17 del Decreto Supremo N° 29894 de 7 de febrero de 2009, de Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional de Bolivia, dispone entre las atribuciones del Ministro de Relaciones Exteriores: “a) Incorporar en las relaciones internacionales los principios constitucionales del Estado Plurinacional. b) Proponer, coordinar y ejecutar la política exterior del Estado Plurinacional (...) c) Suscribir tratados, convenios y otros instrumentos jurídicos internacionales, en el marco de los preceptos de la Constitución Política del Estado Plurinacional, asegurando su registro y custodia”.

Específicamente, las instancias encargadas de realizar la valoración técnico-jurídica de dichos Instrumentos Internacionales que requieren ser denunciados y en su caso, renegociados, son aquellas instituciones que reciben las solicitudes de exenciones, efectúan fiscalizaciones sobre su aplicación, aplican las normas sobre doble tributación internacional, es decir, en general aplican la norma tributaria.

Por ello, la concesión de una exención indebida o que contraviene el ordenamiento jurídico tributario y la Constitución Política del Estado, es detectada por dichas instancias involucradas; aludiendo al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, a través del Viceministerio de Política Tributaria, Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional.

Empero, como ya se mencionó, la denuncia o renegociación, deberá desarrollarse a través de los conductos diplomáticos correspondientes, es decir, a través de la Cancillería del Estado Plurinacional de Bolivia, encargada del relacionamiento externo.

Conclusiones

En materia tributaria los tratados o acuerdos, deben ser ratificados por el Órgano Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto por la Constitución Política del Estado y el Código Tributario, como requisito para su entrada en vigor y reconocimiento como parte de la normativa interna del Estado a efectos de su cumplimiento.

Pese a la existencia del principio “pacta sunt servanda”, de aplicación en Derecho Internacional, los instrumentos internacionales que reconocen exenciones en materia tributaria, deberán ser aprobados por el Órgano Legislativo, conforme establece los Artículos 5 y 6 del Código Tributario.

Los Acuerdos de Trámite Simplificado, referidos a convenios contra la doble tributación internacional, también necesitan ratificación con carácter previo a su entrada en vigor e incorporación a la normativa interna del Estado, atendiendo los Artículos 5 y 6 del Código Tributario.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional Plurinacional, deberá efectuar el control previo de constitucionalidad, para el reconocimiento de la legalidad de los Acuerdos y Tratados Internacionales, conforme establece el Artículo 202, numeral 9 de la Constitución Política del Estado.

En consecuencia, los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, en materia tributaria, que estipulen normas sobre doble tributación internacional o exenciones tributarias, cobran vigor el momento mismo de su firma, (debido a sus propias estipulaciones), es decir, sin el requisito interno de la “ratificación”, extremo que vulnera el principio de legalidad o reserva de ley, e incumple lo dispuesto por el Código Tributario, inobservando a su vez, el Artículo 410 de la Constitución Política del Estado.

Entonces, los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’ suscritos, que reconozcan exenciones tributarias o estipulen normas sobre doble tributación internacional que no fueron ratificadas por el Órgano

Legislativo, antes Poder Legislativo, son inconstitucionales pues inobservan el principio de legalidad y de reserva de ley, pues ingresan en clara contradicción de la Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano.

Asimismo, revisada la legislación comparada de los países miembros de la Comunidad Andina: Estado Plurinacional de Bolivia, República de Colombia, República del Ecuador, República del Perú y, el país asociado de la República de Chile, que realizan el Control Previo de Constitucionalidad, coinciden en que sus Constituciones, inexcusablemente remiten a consideración del Tribunal o Corte Constitucional, conforme corresponda, los Acuerdos de Trámite Simplificado y cualquier Tratado Internacional, a efectos de la revisión de su constitucionalidad. En la República de Colombia, se observa una actuación oficiosa de la Corte Constitucional sobre el control previo de constitucionalidad de los Tratados Internacionales, aspecto que constituye en un filtro para observar la legalidad y respeto al derecho tributario interno; por otro lado, la República de Chile, en su última reforma, ha estipulado que en lo pertinente, se aplicará el trámite de aprobación congresal, esto también involucrará la materia tributaria; respecto a la República del Perú, la misma Constitución remite aprobación del cuerpo legisferante de los tratados internacionales que creen, modifiquen o supriman tributos, consecuentemente, de la ejecución del control previo de constitucionalidad; finalmente, en la República del Ecuador, también se efectúa la evaluación de constitucionalidad previa e inexcusable, y aprobación mediante ley, de los instrumentos internacionales que expidan, modifiquen o deroguen alguna ley, extremo que involucra materia tributaria.

En cambio, en el Estado Plurinacional de Bolivia, la Constitución Política del Estado, se limita a determinar que los Tratados Internacionales, ratificados por ley, forman parte del ordenamiento jurídico interno; concurriendo como norma específica en el área tributaria, el Código Tributario boliviano, en cuyo Artículo 5, se reconocen

únicamente como fuente del Derecho Tributario a los Tratados Internacionales “ratificados”; constituyendo la única norma reguladora que tampoco deriva al Tribunal Constitucional para la aplicación del Control Previo de Constitucionalidad, sobre los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria.

LA VALORACIÓN ADUANERA DE MERCANCÍAS.

LIC. DANIEL EDUARDO MOLINA
BASCOPE ⁴²
- Bolivia -

1. Introducción

La Definición del Valor Aduanero de Bruselas, nació por la necesidad de contar con una norma común y uniforme sobre el Valor en Aduana de las mercancías y eliminar métodos complejos que aplican los países en perjuicio del Comercio Internacional.

Para este fin se dieron conferencias de carácter económico en los años 1927 y 1930 en Ginebra, auspiciadas por la Sociedad de Naciones, en las que se hicieron los primeros intentos para organizar diferentes métodos de valoración.

En el año 1947 se realizó la Conferencia de Naciones Unidas en la Habana sobre el Comercio y Empleo, habiéndose firmado en 1948 la Carta de Comercio Internacional (Carta de la Habana); el 30 de octubre de 1947, se firmó en Ginebra el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio “GATT”, el mismo que entró en vigencia el 10 de enero de 1948, con los objetivos de realizar la eliminación progresiva de las restricciones cuantitativas; negociación para

⁴² Licenciado en Derecho y Ciencias Jurídicas por la Universidad del Valle La Paz. Desempeñó sus funciones en el área aduanera en la Aduana Nacional (AN) y en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). En la actualidad, es profesional jurídico en la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT).

reducir tarifas aduaneras; y ampliación del principio de no discriminación.

En 1947 además la Organización Europea de Cooperación Económica “OECE”, crea el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, para la nacionalización, armonización y uniformidad de los sistemas aduaneros de los países signatarios, este grupo a su vez creó el Comité Aduanero, encargado de establecer una nomenclatura y una definición del Valor Aduanero “COMÚN”, habiendo presentado el Proyecto de Definición del Sub-Comité al Grupo de Estudios, que fue consagrado en un “Convenio Multilateral Sobre el Valor en Aduanas de las Mercancías”, suscrito en Bruselas el 15 de diciembre de 1950 y puesto en vigencia en 1953.

En Bolivia se incorporó la Definición del Valor, en forma relativa en el Arancel de Importaciones a través del Decreto Supremo N° 07283 de 18 de agosto de 1965, en la Regla V “Valor de las Mercancías”; posteriormente se establece la “Definición del Valor” en la Regla I del Arancel de Importaciones mediante Decreto Supremo N° 11112, de 19 de octubre de 1973.

En ese contenido en 1986, el Gobierno, transfirió las funciones de Control del Comercio Exterior y la Determinación del Valor en Aduanas, a las Empresas Verificadoras, las que ejercieron esta función hasta el 30 de junio de 2003, de conformidad con el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 26986, de 1 de abril de 2003.

Las Aduanas siempre jugaron un rol importante en la regulación de las transacciones comerciales, la Dinámica del Comercio Internacional y el avance tecnológico, son factores que exigieron modalidades en la técnica aduanera, con el propósito de la correcta aplicación de los instrumentos aduaneros, para evitar la observación del desarrollo del comercio entre los países; asimismo la tendencia económica mundial está orientada a la liberalización de la economía generando cambios en los instrumentos aduaneros que

regulan el comercio exterior como el “Valor en Aduanas”, “Nomenclatura Arancelaria”, “Normas de Origen” y demás instrumentos utilizadas para dicho fin.

El acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT, suscrito en 1947, ya hacía referencias al Valor en Aduana, en sus Artículos 6, 7 y 10, sin embargo la normativa y Administración del Sistema se plasmó con el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, que fue actualizado con el Acuerdo del Valor GATT, aprobado en la Ronda del Uruguay; en ese contexto corresponde aclarar que la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la actualidad es el ente responsable de las normas y regulaciones del comercio mundial.

Latinoamérica como respuesta a los procesos de globalización y conformación de bloques comerciales emprendió tareas y procesos de modernización y reformas estructurales, dándole un impulso particular a los esquemas integracionistas; por estas razones se exige la modernización de la legislación y de normas claras, transparentes que regulen el comercio exterior, aplicando criterios comunes y concretos que incentiven el comercio y no pongan trabas; su inserción en la legislación aduanera a nivel internacional se generalizó rápidamente regulando en la actualidad el 90% del comercio exterior mundial, sustituyendo la Definición del Valor Aduanero de Bruselas.

El acuerdo de Valoración GATT – 1994, tiene por objeto introducir uniformidad y disciplina en las prácticas de valoración en aduana, estableciendo un sistema justo, uniforme y neutral a efectos aduaneros, respondiendo a realidades comerciales para eliminar el empleo de valores ficticios y arbitrarios. En ese sentido, por Ley 1637 de 5 de julio de 1995 se aprueba y ratifica el Acta Final de la Ronda de Uruguay que crea la Organización Mundial de Comercio e incorpora los Resultados de las Negociaciones Comerciales Multilaterales del GATT suscrito por Bolivia en Marrakech – Marruecos.

Por su parte el Artículo 143 de la Ley N° 1990 (LGA) determina que la Valoración Aduanera de Mercancías se regirá por lo dispuesto en el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT – 1994, el Código de Valoración Aduanera del GATT y la Decisión 378 de la Comunidad Andina a la que sustituyan o modificaciones que efectúe la OMC; se entiende por el Valor en Aduana de las mercancías importadas, el valor de transacción, más el costo de transporte y seguro hasta la Aduana de Ingreso al país; donde el Valor de Transacción es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación en destino al territorio aduanero nacional.

De igual manera el Artículo 144 de la Ley N° 1990 (CTB), establece cinco métodos de valoración: el Valor de Transacción, el Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el Valor de Transacción de Mercancías similares, el Valor basado en el precio unitario de venta en el territorio aduanero y el Valor Reconstruido; en ese contexto el Artículo 250 de Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870, además de los métodos señalados hace referencia al Método del Último Recurso.

El Artículo 265 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, relativo a la interpretación y aplicación del Valor en Aduana, dispone que debe efectuarse en observancia del Acuerdo del Valor GATT – 1994, las decisiones 378 y 379 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, las opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y Estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMA, así como las decisiones del Comité de Valoración en Aduanas del Acuerdo GATT – 1994; es decir, nuestro ordenamiento jurídico nos remite a los convenios internacionales que regulan la interpretación y las reglas para valorar las mercancías que serán importadas, aspecto que los operadores de comercio exterior y los funcionarios aduaneros están en la obligación de conocer, tanto para hacer prevalecer sus derechos, como para realizar ajustes de valor

en base a criterios claros y pertinentes sujetos a las normas legales aplicables que permitan una correcta y justificada recaudación de los tributos aduaneros de importación, sin causar desmedro a los importadores legalmente constituidos; toda vez, que las normas de valoración son herramientas necesarias para la creación de áreas económicas cuya existencia implica no sólo contar con una nomenclatura arancelaria uniforme, sino también para disponer de un Sistema para la Determinación del Valor en Aduana de las Mercancías, e efectos de la liquidación de tributos.

Asimismo las normas de valoración previstas en el Artículo VII del Acuerdo GATT – 1994 contienen principios, como en sus notas legales e interpretativas, estableciendo mecanismos y reglamentos conducentes a la percepción de los tributos, que en la actualidad se encuentran regidos en la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y la Resolución N° 846; el volumen, la variedad y la complejidad de mercancías que ingresan a territorio aduanero boliviano, exigen que se cumplan los procedimientos sobre el Valor en Aduanas, facilitando que las importaciones se tramiten con la mayor exactitud y rapidez posible, desde luego cumpliendo con las formalidades y requisitos previstos por la normativa específica, donde la valoración de mercancías debe basarse en criterios razonables compatibles con los principios aplicables en base a los métodos de valoración, que deben ser cumplidos por los operadores de comercio exterior y por los funcionarios de aduana, toda vez que el Acuerdo GATT – 1994 otorga un marco de seguridad jurídica a todas las operaciones de comercio exterior.

2. Procedimiento de Valoración de Mercancías en Bolivia:

El Valor de Mercancías en Aduana, en Bolivia se encuentra bajo la potestad aduanera, lo que significa que se encuentra dentro de la facultad de control, verificación, fiscalización e investigación atribuida a la Aduana Nacional de conformidad con los Artículos 21, 66 Numeral 1 y 100 de la Ley N° 2402 (CTB), es decir, que

se encuentra dentro de la jurisdicción y competencia netamente administrativa donde la Administración Aduanera tiene la jurisdicción y competencia para controlar el cumplimiento de los Métodos de Valoración en Aduana, dentro del territorio aduanero nacional, de las mercancías sujetas a importación para el consumo u otras operaciones aduaneras; en ese contexto, la Administración Aduanera es la autoridad administrativa competente para hacer cumplir a cabalidad los métodos sucesivos para la aplicación del valor en aduana establecidos en los Artículos 1 al 8 del Acuerdo del Valor GATT – 1994, concordante con el Artículo 250 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870, donde el requisito fundamental para determinar el Valor en Aduana de las Mercancías, parte de que la Administración Aduanera de curso al Valor de Transacción de las Mercancías, declarado por los importadores (primer Método de Valoración en Aduanas), para descartar sucesivamente los siguientes Métodos de Valoración de Mercancías.

Por lo anterior el valor en aduana de las mercancías importadas es la base imponible para la liquidación de los tributos aduaneros, es decir, que el valor en aduana podrá ser considerado para conformar la base gravable para los impuestos pagados por el importador de las mercancías que serán nacionalizadas en territorio aduanero nacional, en base a datos objetivos y cuantificables; en ese entendido, el importador se encuentra en la obligación de demostrar a la Administración Aduanera el precio de transacción de la mercancía importada, teniendo en cuenta el precio realmente pagado o por pagar, la factura comercial, la influencia de la vinculación en el precio y las pruebas para comprobar que este no se encuentra influido por la vinculación, los ajustes al precio pagado o por pagar y las causales de revisión de los precios.

De conformidad con el Artículo 252 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la carga de la prueba corresponde al importador cuando la Administración Aduanera le

solicite los documentos e información necesaria para establecer que el valor en aduana declarado corresponde al valor de la transacción y las condiciones previstas en el Acuerdo GATT – 1994, situación que al ventilarse en una instancia administrativa – tributaria se encuentra directamente relacionada con el Artículo 76 de la Ley N° 2492 (CTB), ya que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

Es necesario señalar que la determinación del valor en aduana es a la fecha en la que la Administración Aduanera acepta la Declaración Única de Importación, donde basados en el principio de buena fe y transparencia reconocidos por los Artículos 2 de la Ley N° 1990 (LGA) y 2 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la Administración Aduanera se encuentra en la obligación de aceptar el precio real y facturado como base de la valoración, sino encontrara motivos para rechazarlo, cualquiera sea la fecha de contrato o de la factura de venta; en ese entendido, para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aceptado sin observaciones por el Sujeto Activo es necesario que concurren los requisitos establecidos en el Artículo 5 de la Resolución 846, Reglamento Comunitario de la Decisión 571, como ser que la mercancía haya sido efecto de una negociación internacional efectiva, que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, que se pueda demostrar el precio realmente pagado o por pagar, que el precio pagado o por pagar de las mercancías importadas se pueda ajustar con base a datos objetivos y cuantificables; adicionalmente, corresponde aclarar que el Valor de Transacción sólo podrá aplicarse como resultado de una venta, toda vez que si la venta no existiera o no pueda ser demostrada por el importador la Administración Aduanera está facultada a recurrir a los siguientes métodos de valoración a efecto de establecer un valor en aduanas, es decir, que la venta para la exportación de mercancías debe ser demostrada por el importador a

satisfacción de la Administración Aduanera, para que de curso al despacho aduanero sin observaciones al Valor de Transacción declarado, más aún si consideramos que la base fundamental del Valor de Transacción de las Mercancías importadas es el precio realmente pagado o por pagar que se constituye en una condición inherente a su venta, cuya finalidad es concluir una importación sin observaciones ni ajustes al valor por parte de la Administración Aduanera.

2.1. Procedimiento Administrativo específico para el ajuste de valor en aduanas, ante la Administración Aduanera

Dentro del tema investigado, corresponde señalar que una de las facultades potestativas del Directorio de la Aduana Nacional, es la de dictar normas administrativas de carácter general de conformidad con los Artículos 64 de la Ley N° 2492 (CTB); 37 Inciso e) de la Ley N° 1990 (LGA) y 33 Inciso a) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 25870, por lo que dictó la Resolución de Directorio N° 01-031- 05, de 19 de diciembre de 2005 que Aprueba el Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo y el Instructivo Sobre Aspectos Relacionados a la Presentación y Llenado de la Declaración Jurada del Valor en Aduanas, normativa donde se encuentra el procedimiento administrativo por el cual se rigen las Administraciones Aduaneras para el ajuste de valor en aduanas; que consiste en el control y aforo físico y documental que realiza la Administración Aduanera a una mercancía sujeta a despacho aduanero a través de una Declaración Única de Importación (DUI) por parte del importador, en el caso de haberse encontrado en el examen físico y/o documental observaciones. Si el Técnico Aduanero advierte una duda razonable, con fundamentos en la aplicación sucesiva de los métodos del valor sobre la veracidad del valor en aduana declarado, llena el formulario de Diligencia a través del sistema informático de la Aduana Nacional y notifica al importador o declarante (Agente

Despachante de Aduanas) para que en el plazo de tres (3) días hábiles aporte con documentos e información escrita y otras pruebas documentales adicionales sobre el valor declarado; si las pruebas presentadas son suficientes, registra en el sistema informático el detalle de los documentos aportados y el levantamiento de la observación y en caso de ser insuficientes registra en el sistema informático los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico de las mercancías e imprime el “Detalle de Mercancías en Aforo”.

Posteriormente, el Técnico Aduanero registra en el sistema informático si las mercancías pueden o no ser retiradas bajo la constitución de garantías (boleta de garantía y/o póliza de caución) y emite el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación del Valor, en la que otorga el plazo de veinte (20) días calendario siguientes a la fecha de notificación para la presentación de mayores descargos, si los descargos no desvirtúan las observaciones de la Administración Aduanera se emite la Resolución Administrativa correspondiente, ratificando el contenido del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor.

Se evidencia de manera resumida el procedimiento administrativo que se lleva bajo la jurisdicción y competencia de la Administración Aduanera, para un ajuste de valor en aduanas de mercancías sometidas a despacho aduanero, situación que debe conllevar todas las garantías procesales de las que goza el sujeto pasivo, para efectos de que no se vulnere el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, previstos en los Artículos 115 Parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y 68 Numeral 6) de la Ley N° 2492 (CTB), que son elementos fundamentales que debe considerar el sujeto activo para efecto de hacer prevalecer las observaciones al valor declarado para la nacionalización de mercancías, más aún cuando estas están siendo objeto de una legal importación, sujeta a control aduanero por parte del importador, bajo el principio de buena fe y transparencia previsto en los

Artículos 2 de la Ley N° 1990 (LGA) y 2 de su Reglamento.

3. Problemática y relación con el procedimiento tributario y administrativo

Por lo anterior, al depender la valoración de las mercancías, de la Aduana Nacional y/o las Administraciones Aduaneras donde se realiza la operación de comercio exterior, el procedimiento de la misma se encuentra ligado a las previsiones del Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley N° 1990 (LGA), el Decreto Supremo N° 25870 (RLGA) y la Resolución de Directorio N° 01-031-05, de 19 de diciembre de 2005 en su parte específica; sin embargo, al ser actos emitidos por un ente administrativo, tienen una directa relación con las Leyes Nos. 2492 (CTB) 3092 (Título V del CTB), 2341 (LPA), Decretos Supremos Nos 27310 (RCTB) y 27113 (RLPA). Al efecto es necesario hacer notar que la base de los procedimientos administrativos tributarios parten de la Ley N° 2492 (CTB) que en sus Artículos 74 de la Ley 2492 (CTB) y 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), determinan que en la instancia administrativa (ante la Administración Tributaria) como en la recursiva (Autoridad de Impugnación Tributaria), rigen los principios rectores del procedimiento administrativo reconocidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y la Ley N° 2341 (LPA).

En ese contexto legal de conformidad con el Artículo 2 de la Ley N° 2341 (LPA), la administración pública ajustará todas sus actuaciones a la referida Ley, por ende los principios generales de la actividad administrativa tienen aplicación directa en los actos administrativos emitidos por la Administración Aduanera determinados en el Artículo 4 de la referida norma legal, como ser el principio fundamental, de auto tutela, sometimiento pleno a la ley, verdad material, de buena fe, de imparcialidad, de legalidad, presunción de legitimidad, jerarquía normativa, control judicial, eficacia, economía, simplicidad y celeridad, de informalismo, publicidad, impulso de

oficio, gratuidad y proporcionalidad.

Asimismo los métodos para determinar el Valor en Aduanas se relacionan con la Leyes Nos. 2492 (CTB) 3092 (Título V del CTB) y el Decreto Supremos N° 27310 (RCTB), en cuanto a los aspectos generales de las normas tributarias, medios y procedimientos de impugnación, además de los elementos que debe tener un acto administrativo bajo la jurisdicción y competencia de la Administración Aduanera, ya que el acto administrativo se enmarca en las previsiones del Artículo 28 de la Ley N° 2341 (LPA), que dispone que el acto administrativo debe contener como elementos mínimos la competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y la finalidad.

3.1. Competencia

La competencia, en Derecho Administrativo, es un concepto que se refiere a la titularidad de una determinada potestad que sobre una materia posee un órgano administrativo, es decir, se trata de una circunstancia subjetiva del órgano, de manera que cuando éste sea titular de los intereses y potestades públicas, será competente; en ese entendido, la competencia administrativa se traduce en la cantidad de poderes, potestades, facultades y funciones que el ordenamiento jurídico administrativo le otorga a la Administración Aduanera para que pueda legítimamente actuar, quedando sometidos a la aplicación de los principios de legalidad y juridicidad en la función administrativa, conforme prevé el Artículo 4 de la Ley N° 2341 (LPA).

Por lo anterior, en materia de valoración aduanera, al tratarse de actos administrativos para verificar el valor de las mercancías a ser importadas la Aduana Nacional representada por sus distintas Administraciones Aduaneras, es la autoridad administrativa competente llamada por ley para controlar, verificar y fiscalizar el valor declarado en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) en sujeción de los Artículos 21, 66 Numeral 1 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB).

3.1 Causa

Es entendida como los antecedentes de hecho

y de derecho que en cada caso llevan a dictar el acto administrativo, para los tratadistas GARRIDO FALLA y GARCÍA DE ENTERRÍA, la causa no es el efecto práctico perseguido, sino la razón que justifica en cada caso que un acto administrativo se dicte; relacionándolo a la valoración aduanera la causa se traduce en los actos que son emitidos por parte de la Administración Aduanera como el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación del Valor, que debe tener fundamentos de hecho y de derecho que la respalden, para que el sujeto pasivo conozca los motivos por los cuales se le está desestimando el valor declarado en aduanas.

3.3. Objeto

Comprende las materias que necesariamente forman parte del acto y sirven para individualizarlo; en cuanto a sus requisitos, el objeto debe ser lícito, cierto, posible y determinado, situación que tiene mucha relación con el Artículo 60 de la Resolución 846, toda vez, que la información o datos suministrados sobre cualquiera de los elementos constitutivos del valor aduanero, deben ser objetivos y cuantificables, es decir, deben ser conocidos y aparecer en los respectivos documentos de soporte.

3.4. Procedimiento

La idea jurídica de proceso según Eduardo Couture, puede ser concebida en sentido amplio, como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de llegar a un acto administrativo determinado, destacando en el concepto la unidad de los actos que constituyen el proceso; en ese contexto, al proceso se le atribuye la característica fundamental de ser una secuencia de actos que tienen por fin decidir una controversia entre partes, por parte de una autoridad imparcial e independiente con fuerza de verdad legal; es decir, el procedimiento administrativo se caracteriza por estar encaminado en su conjunto a un determinado fin; siendo en el caso de valoración aduanera un procedimiento que se rige bajo las determinaciones ligadas a las previsiones del Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley

N° 1990 (LGA) y Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870.

3.5. Fundamento

Todo tipo de acto administrativo que afecte a los intereses de un sujeto pasivo debe ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos previstos en la causa que conlleva a la Administración Aduanera a observar el valor de una mercancía importada, para efecto de justificar los motivos por los cuales desestima el Método del Valor de Transacción de Mercancías declarado por el importador; esta figura va más allá, puesto que de la fundamentación que refleje un acto administrativo se puede determinar si la Administración Aduanera tiene razón en cuanto a su observación; es decir, en el caso que el acto administrativo no refleje una fundamentación adecuada donde la Administración Aduanera establezca sus pretensiones, conlleva a que el sujeto pasivo se encuentre en estado de indefensión, toda vez, que no conocería con claridad los móviles por los cuales la Administración Aduanera pretende observar el valor de mercancías que declaró en despacho aduanero.

Todos los elementos referidos se reflejan en la regla general sobre la “forma de declaración”, que se traduce en la exigencia de forma escrita, en términos análogos a los exigidos en los actos administrativos en los que se justifica esta regla, debido a que los actos administrativos son actos notificados a los sujetos pasivos, que deben documentarse, notificarse o publicarse, porque son creadores de derechos y deberes, dotados de fuerza ejecutoria, lo que exige una constancia y prueba indubitable, ya que al integrarse en los actos administrativos un conjunto de voluntades exteriorizadas a lo largo del procedimiento, la Administración Aduanera debe dejar constancia fidedigna de sus pretensiones. En ese concepto la forma escrita como garantía mínima, es la regla general cuando se trata de un Acta de Reconocimiento/Informe de Variación

del Valor que sustenta a la Resolución Administrativa. En el caso estudiado, es decir, los actos administrativos en su contenido siempre deben recoger todos los datos objetivos y cuantificables que permitan la identificación de las pretensiones de la Administración Aduanera; en ese entendido, la Resolución Administrativa como acto susceptible de ser impugnado ante otra instancia debe contener la decisión que debe ser motivada.

La motivación viene a ser por tanto la expresión o constancia de los motivos que existen o que concurren en el caso concreto, que conllevan a la Administración Aduanera a pronunciarse sobre un ajuste de valor, es decir, es un aspecto o ingrediente del elemento forma del acto administrativo que tiende a poner de manifiesto la decisión del acto administrativo emitido.

En consecuencia, los actos de la Administración Aduanera dentro de un proceso por ajuste de valor en aduanas de mercancías importadas deben cumplir con los requisitos previstos por los Artículos 28, 29 y 30 de la Ley N° 2341 (LPA), donde el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y la Resolución Administrativa a ser dictada deben reflejar la causa, objeto, procedimiento, fundamento y la finalidad, fundamentos de hecho, derecho, para que sean actos administrativos motivados y que permitan al sujeto pasivo asumir una defensa concreta.

4. Restricciones a la Potestad de la Administración Aduanera dentro del proceso por ajuste de valor de mercancías importadas:

La potestad aduanera para controlar, vigilar y fiscalizar el ingreso legal de mercancías a territorio aduanero nacional a través del control aduanero, se encuentra restringido por los principios del debido proceso y el derecho a la defensa en favor del sujeto pasivo elemento fundamental para llevar adelante el procedimiento de ajuste de valor de mercancías importadas.

El debido proceso es un principio jurídico procesal o sustantivo según el cual cualquier persona tiene derecho a cierta gama de garantías mínimas, las cuales tienden a asegurar el resultado justo y equitativo dentro de cada proceso efectuado por la Administración Aduanera y que otorgan al sujeto pasivo la oportunidad de ser oído y así hacer valer sus pretensiones frente a la Administración Aduanera; es decir, el principio del Debido Proceso se define como el conjunto de elementos de forma y fondo que deben contener los actos administrativos para asegurar la adecuada defensa del importador cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración del Sujeto Activo.

El principio del debido proceso establece que la Administración debe sujetarse a las normas legales y principios que regulan el procedimiento para llevar adelante un proceso por ajuste de valor en aduanas, más aún cuando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa se encuentran reconocidos por los Artículos 115 Parágrafo II, 117 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB).

5. Requisitos y reglas a ser cumplidos por la Administración Aduanera y los importadores en cuanto a la aplicación del valor en aduanas de las mercancías

Las reglas para el tratamiento del valor en aduanas de las mercancías se encuentran previstas en Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley N° 1990 (LGA), y el Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870, las cuales son específicas para cada caso en particular, sin embargo se debe tomar como regla general por parte del importador y de la Administración Aduanera, el Artículo 16 de la Decisión 571, puesto que determina la obligación de suministrar información, toda vez que todo importador, a quien la Administración Aduanera le haya solicitado información o pruebas a efectos de la valoración aduanera, tendrá la obligación de suministrarlas oportunamente, en la forma y los términos que se establezcan

en la legislación nacional, a efectos de hacer prevalecer el valor declarado y que no sea sujeto a ajustes del valor.

En ese entendido, de conformidad con el Artículo 17 de la Decisión 571, cuando la Administración Aduanera identifique dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado, debe solicitar explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC; es decir, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por la falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista; en ese contexto, en la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía, de conformidad con el Artículo 18 de la misma norma legal.

Por su parte, los requisitos como presupuesto para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los requisitos consistentes en: a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al Territorio Aduanero Comunitario; b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago; c) Que en los anteriores términos, pueda demostrarse documentalmente el precio realmente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada, de la forma prevista en el Artículo 8 del

presente Reglamento; d) Que se cumplan todas circunstancias exigidas en los literales a), b), c) y d) del Numeral 1 del Artículo 1 del Acuerdo sobre valoración de la OMC; e) Que si hay lugar a ello, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables; f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, de conformidad con el Artículo 5 la Resolución 846.

Consiguientemente, como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la Administración Aduanera, pueden surgir discrepancias catalogadas como factores de riesgo como precios ostensiblemente bajos, vinculación entre el comprador y el vendedor, mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial, facturas presumiblemente falsas o inexactas, tipo de Mercancía, país de origen o procedencia; en ese sentido, cuando sobre la base de los factores de riesgo o cualquier otro que pueda surgir la Administración Aduanera hubiera detectado una duda razonable, debe dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes; en consecuencia 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, todo en estricta aplicación del Artículo 49 de la Resolución 856.

Como un requisito de aplicación en el procedimiento del ajuste del valor de las mercancías, los precios de referencia deben ser tomados con carácter indicativo para el control del valor declarado por las mercancías importadas. De esta manera, los precios de referencia podrán servir para sustentar las dudas sobre el valor declarado que surjan entre la Administración Aduanera y el declarante de conformidad con el Artículo 53 Numeral 3 de la Resolución 856; en ese contexto, los precios de referencia también podrán ser tomados como base de partida

para la valoración, únicamente cuando se haya agotado en su orden los métodos señalados en los Numerales 1 al 5 del Artículo 3 de la Decisión 571 (métodos de valoración aduanera), se precise utilización de un criterio razonable en aplicación del método del “Último Recurso”, de conformidad con el Artículo 53 de la Resolución 856.

Asimismo, los datos deben ser “objetivos”, es decir, deben basarse únicamente en elementos de hecho sin interpretaciones personales. Deben ser “cuantificables” es decir, debe ser posible fijar su monto mediante cantidades y cifras, donde la Administración Aduanera no debe basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones ni la experiencia personal. A falta de estos datos objetivos y cuantificables, no podrán hacerse los ajustes al precio pagado o por pagar y no podrá aplicarse el Método del Valor de Transacción, según lo dispuesto por el Artículo 1 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC y lo señalado en el Artículo 5 de la Resolución 856, en consecuencia, para la aplicación de los demás Métodos deberá igualmente contarse con los datos objetivos y cuantificables, todo en estricta aplicación del Artículo 60 Numeral 2 de la Resolución 856.

6. Efectos de la ausencia de la motivación de los actos administrativos en un procedimiento de ajuste de valor de mercancías importadas

La ausencia de la motivación, es decir, la causa, objeto, procedimiento, fundamento y la finalidad; fundamentos de hecho, derecho como elementos del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y la Resolución Administrativa por parte de la Administración Aduanera dentro de los procesos por ajuste valor en aduanas de mercancías, se traduce en la vulneración de los Artículos 28, 29 y 30 de la Ley N° 2341 (LPA) y por ende la violación directa del principio del debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, que se encuentran reconocidos en los Artículos 115 Parágrafo II, 117 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB); en

ese entendido, la omisión de la motivación en los actos administrativos determina que éstos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y daría lugar a la indefensión del infractor, aspectos que causan la anulabilidad del acto administrativo tal como prevé el Artículo 36 Parágrafos I y II del de la Ley N° 2341 (LPA) aplicable en materia tributaria por mandato de los Artículos 74 Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB) y 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB); en ese entendido, la vulneración al debido proceso, por la ausencia de la motivación como elemento principal de los actos administrativos emitidos por la Administración Aduanera, en nuestra legislación, se encuentra sancionada con la anulación de obrados hasta el acto administrativo que lo haya omitido, esto es hasta el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y/o la Resolución Administrativa pronunciados por la Administración Aduanera, aspecto también recogido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 127/2012 de 6-03/2012, 358/2012 de 20-05-2012, 365/29-05-2012, 366/2012 de 4-06-2012, 0468/2012 de 2-07-2012, 547/2012 de 17-07-2012, 928/2012 de 15-10-2012, 934/2012 de 15-10-2012, 1115/2012 de 26-11-2012, 1181/2012 de 18-12-2012, 137/2013 de 5-02-2013 y 0321/2012 de 12-03-2013.

7. Conclusiones y recomendaciones

Por lo anterior de la revisión del Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley N° 1990 (LGA), el Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 y la Resolución de Directorio N° 01-031-05, de 19 de diciembre de 2005, se advierte que el procedimiento de ajuste del valor de las mercancías importadas a territorio aduanero nacional, como actos administrativos pronunciados por la Administración Aduanera deben contener los requisitos de forma y fondo ligados a la aplicación y descarte sucesivo de los métodos de Valoración de Mercancías, donde el sujeto activo está obligado a fundamentar los motivos por los cuales descarta sucesivamente los métodos,

en base a datos objetivos y cuantificables de conformidad con los Artículos 3, 60 Numeral 2 de la Decisión 571 y 144 de la Ley 1990 (LGA).

Ahora bien dentro del tema estudiado en el ámbito administrativo, siendo que por mandato de la Ley, la Administración Aduanera tiene la jurisdicción y competencia para verificar, fiscalizar e investigar el valor de las mercancías importadas a territorio aduanero nacional de conformidad con los Artículos 21, 66 Numeral 1 y 100 de la Ley N° 2402 (CTB) está obligada a emitir el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y la Resolución Administrativa en base a los Artículos 28, 29 y 30 de la Ley N° 2341 (LPA), toda vez, que como actos administrativos deben reflejar los elementos constitutivos de los mismos como ser la competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y la finalidad, donde demuestre fehacientemente con datos objetivos y cuantificables sus observaciones al Valor de Transacción declarado, para efecto de poner en conocimiento del importador los motivos por los cuales sustenta el ajuste del valor declarado y tomando en cuenta las reglas específicas existentes para cada caso en particular, previstas en el Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley N° 1990 (LGA), el Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870.

Consiguientemente, la ausencia de fundamentos de hecho y derecho que motiven el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y la Resolución Administrativa por parte de la Administración Aduanera, conlleva la vulneración del Artículo 36 Parágrafos I y II de la Ley N° 2341 (LPA) aplicable supletoriamente por mandato de los Artículos 74 de la Ley 2492 (CTB) y 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB), que disponen que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, siendo que el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé

lugar a la indefensión de los interesados, es decir, la falta de fundamentación que motive los actos administrativos emitidos por la Administración Aduanera, tiene como consecuencia la indefensión del sujeto pasivo en virtud a que desconocería los motivos por los cuales la Administración Aduanera le estaría desestimando el valor en aduanas declarado, situación que lo dejaría en estado de indefensión vulnerando directamente los Artículos 115 Parágrafo II, 117 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB) que reconocen el principio del debido proceso y el derecho a la defensa a favor de los administrados.

Cabe aclarar que la Administración Aduanera a momento de emitir los actos administrativos que causan estado, es decir, el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y la Resolución Administrativa, que se notifican al importador para que éste presente descargos y/o asuma defensa dentro del desarrollo de los diferentes procedimiento a su cargo tiene la obligación de cumplir con los requisitos de forma para no vulnerar el principio del debido proceso y el derecho a la defensa del administrado y evitar que sus actuaciones sean anuladas, aspecto que es recogido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en las Resoluciones Jerárquicas en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 127/2012 de 6-03/2012, 358/2012 de 20-05-2012, 365/29-05-2012, 366/2012 de 4-06- 2012, 0468/2012 de 2-07-2012, 547/2012 de 17-07-2012, 928/2012 de 15-10-2012, 934/2012 de 15-10-2012, 1115/2012 de 26-11-2012, 1181/2012 de 18-12-2012, 137/2013 de 5-02- 2013 y 0321/2012 de 12-03-2013.

Para finalizar, corresponde aclarar que la usencia de los elementos que debe contener un acto administrativo en el procedimiento de ajuste de valor de mercancías importadas, se encuentra ligada a los requisitos de forma que sustentan los actos administrativos, en virtud a que su ausencia se traduce en un vicio de anulabilidad que retrotrae el procedimiento administrativo hasta el vicio más antiguo, donde la Administración



Aduanera debe subsanarlo basándose en datos objetivos y cuantificables que respalden sus pretensiones, velando por el cumplimiento del debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, motivando conforme a derecho los actos administrativos que emite y teniendo en cuentas las reglas establecidas para cada caso en particular, previstos en el Acuerdo GATT – 1994, Decisión N° 571, Resolución N° 846, Ley N° 1990 (LGA), el Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870.