

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**  
**CARRERA DE DERECHO**  
**INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN, SEMINARIOS Y TESIS**



**TESIS DE GRADO**

**(Tesis de grado para optar al grado de Licenciatura en Derecho)**

**“LA CALIFICACIÓN DE OMISIÓN DE PAGO POR VARIACIÓN DE VALOR EN PROCESOS  
DE FISCALIZACIÓN ADUANERA Y SU ANÁLISIS EN ETAPA RECURSIVA  
ADMINISTRATIVA”**

**Postulante:** Alvaro Danilo Illanes Landa

**Tutor:** Dr. Edwin Alejandro Machicado Rocha

**LA PAZ – BOLIVIA**

**2023**

**DEDICATORIA:**

El presente trabajo está dedicado a todos mis compañeros de aula y de trabajo, que con su ejemplo de esfuerzo y dedicación me inspiraron a concluir este proyecto.

**AGRADECIMIENTOS:**

A mi tutor, el Dr. Edwin Alejandro Machicado Rocha, por su gran apoyo. El entusiasmo y optimismo que contagia, hacen más fácil afrontar cualquier desafío.

## RESUMEN O ABSTRACT

*El presente trabajo tiene por objeto conocer las razones de la creciente interposición de recursos tributarios en materia aduanera, ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, particularmente los referidos a ajuste de valor o variación de valor en procesos de fiscalización, que surgen de la aplicación de la Administración Aduanera de alguno de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio.*

*La investigación parte de la hipótesis de la existencia de discrepancias entre los operadores de comercio exterior y la Aduana Nacional de Bolivia, respecto a la forma en que deben interpretarse las disposiciones normativas aduaneras y los resultados que deben lograr.*

*En este sentido, inicialmente se parte del diseño metodológico, en el cual se establece el objeto y marco general de la investigación, así como el enfoque jurídico que se plantea aplicar en el desarrollo del trabajo.*

*En el Capítulo I se plantean los criterios generales para la interpretación jurídica de las disposiciones tributarias, previstos en el ordenamiento jurídico del Estado Plurinacional de Bolivia, delineándose una metodología que estaría implícita en las normas; mientras que en el Capítulo II se analiza el procedimiento aduanero de ajuste de valor en procesos de fiscalización y el procedimiento de impugnación de los resultados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.*

*Asimismo, en el Capítulo III se analiza la interpretación jurídica de las resoluciones emitidas por la Aduana bajo la metodología y criterios interpretativos definidos, mientras que en*

*el Capítulo IV se realiza similar trabajo respecto los fallos de la Autoridad de Impugnación Tributaria que resuelven su impugnación.*

*En el Capítulo V se contrastan los resultados obtenidos con las percepciones respecto a la interpretación jurídica de las normas tributarias, que tienen tanto operadores de comercio como los funcionarios públicos de la Aduana Nacional y de la Autoridad de Impugnación Tributaria.*

*Finalmente, se exponen los resultados de la investigación en cuanto a los objetivos perseguidos y la hipótesis de investigación planteados inicialmente, para luego recomendar la profundización o desarrollo de otras investigaciones que aporte a la solución de la problemática.*

## INDICE GENERAL

	Página
<b>PORTADA</b> .....	I
<b>DEDICATORIA</b> .....	II
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	III
<b>RESUMEN O ABSTRACT</b> .....	IV
<b>DISEÑO METODOLÓGICO</b>	
1. ENUNCIADO DEL TEMA DE TESIS .....	1
2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA .....	1
3. PROBLEMATIZACIÓN. ....	6
4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN .....	7
4.1 Delimitación temática. ....	7
4.2 Delimitación espacial. ....	7
4.3 Delimitación temporal .....	8
5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN .....	7
6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	8
6.1 Objetivo General .....	8
6.2 Objetivos Específicos .....	9
7. MARCO HISTÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN .....	10
8. MARCO TEÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN .....	13
8.1 Norma y enunciados normativos .....	14
8.2 Concepto de interpretación jurídica .....	15
8.3 La necesidad de interpretación jurídica .....	17
8.4 Doctrinas sobre la interpretación jurídica .....	19
8.5 Hermenéutica, métodos y técnicas de la interpretación jurídica .....	21

8.6 Conflictos normativos.....	27
8.7 El razonamiento jurídico.....	30
8.8 Particularidades de la interpretación jurídica tributaria .....	31
9. MARCO CONCEPTUAL .....	32
9.1 Derecho tributario.....	33
9.2 Valoración aduanera.....	36
9.3 Ilícitos aduaneros.....	38
9.4 Impugnación Tributaria.....	41
10. MARCO JURÍDICO.....	45
10.1 Ley General de Aduanas.....	45
10.2 Reglamento a la Ley General de Aduanas.....	48
10.3 Código Tributario Boliviano Ley N° 2492.....	51
10.4 Reglamento al Código Tributario.....	60
10.5 Decisión N° 571 de la Comunidad Andina.....	61
10.6 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT 1994 .....	63
10.7 Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina.....	64
11.HIPÓTESIS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN .....	65
12.VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN .....	65
12.1 Variable independiente.....	65
12.2 Variable dependiente. ....	65
12.3 Unidad de análisis.....	66
12.4 Nexo Lógico.....	66
13. MÉTODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	67
13.1 Métodos .....	68
13.2 Técnicas .....	69

## **CAPITULO I**

### **CRITERIOS PARA LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA**

1.1 LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO BOLIVIANO .....	71
1.1.1 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.....	71
1.1.2 Código Tributario Boliviano y su Reglamento.....	72
1.1.3 Ley General de Aduanas y su Reglamento .....	75
1.2 LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.....	78
1.3 METODOLOGÍA Y PROCEDIMIENTO DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA A ADOPTAR.....	80

## **CAPÍTULO II**

### **EL AJUSTE DEL VALOR EN ADUANA EN PROCESOS DE FISCALIZACIÓN E IMPUGNACIÓN**

2. CONCEPTO Y ALCANCE DEL AJUSTE DE VALOR .....	82
2.1 SISTEMATIZACIÓN DE LAS DISPOSICIONES NORMATIVAS .....	84
2.2 IDENTIFICACIÓN DE POTENCIALES CONFLICTOS NORMATIVOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS .....	86

### **CAPITULO III**

#### **ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADUANA NACIONAL**

3.1 ALCANCE DEL ANÁLISIS .....	104
3.2 CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA .....	105
3.3 ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DE ACUERDO CON LOS CRITERIOS ADOPTADOS .....	110
3.4 HALLAZGOS .....	113

### **CAPÍTULO IV**

#### **ANÁLISIS DE LOS FALLOS EMITIDOS POR LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

4.1 PROCEDIMIENTO APLICADO .....	114
4.2 CALIFICACIÓN COMO OMISIÓN DE PAGO .....	114
4.3 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL DESPACHANTE DE ADUANAS .....	118

### **CAPÍTULO V**

#### **ENCUESTAS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS**

5.1 GRUPOS DE INTERÉS .....	125
5.2 ANALISIS DE LOS RESULTADOS .....	126

## **CAPITULO VI**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

6.1 CONCLUSIONES ..... 136

6.2 RECOMENDACIONES ..... 139

**BIBLIOGRAFÍA ..... 140**

**ANEXO ..... 141**

## **DISEÑO METODOLÓGICO**

## **DISEÑO METODOLÓGICO**

### **1. ENUNCIADO DEL TEMA DE TESIS**

La calificación de Omisión de Pago por variación de valor en procesos de fiscalización aduanera y su análisis en etapa recursiva administrativa.

### **2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.**

La impartición de justicia tributaria en sede administrativa se constituye en uno de los pilares del sistema tributario boliviano. A través de este mecanismo, el Estado ha podido garantizar razonablemente al contribuyente una revisión imparcial, técnica y oportuna de los actos definitivos de las administraciones tributarias, en los casos en los que los sujetos pasivos consideran afectados sus derechos subjetivos, cuando consideren que existe una incorrecta valoración de la prueba o aplicación de la norma.

Desde su creación y puesta en funcionamiento en el año 2004, la Superintendencia Tributaria, hoy Autoridad de Impugnación Tributaria, ha visto incrementada de forma creciente la cantidad de casos que se sustentan ante esta instancia, constituyéndose hoy en día en la vía jurisdiccional preferida por los contribuyentes para dilucidar sus controversias tributarias. Esto se debe, entre otros aspectos, al estricto cumplimiento de los plazos legales que se cumplen al dictar sus fallos y a la marcada especialización técnica en materia tributaria de los funcionarios que analizan los recursos; ventajas que no se observan en la vía judicial, que más bien está caracterizada por la gran mora procesal y la inexistencia de tribunales especializados.

Desde hace ya hace varios años, se ha observado que las impugnaciones en materia aduanera han ido creciendo de forma sostenida, particularmente las referidas a los procedimientos de determinación por ajuste al valor en aduana. Es así que el porcentaje de los recursos jerárquicos radicados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, contra actos definitivos emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, pasó de ser el 14% del total en la gestión 2008 a alcanzar el 66% del total de casos resueltos el año 2022, que en su mayoría se refieren a controversias en materia de valoración aduanera.

**Tabla 1**

**Recursos jerárquicos resueltos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria por gestión y administración tributaria**

Gestión	Servicio de Impuestos Nacionales	Aduana Nacional		Gobiernos Municipales	Gobiernos Dept.	Total recursos jerárquicos resueltos por la AIT
		Cantidad	%			
2004	58	34	35%	4	-	96
2005	172	66	25%	27	-	265
2006	311	108	23%	48	-	467
2007	606	155	19%	52	-	813
2008	317	65	14%	76	-	458
2009	310	95	18%	122	-	527
2010	306	234	36%	114	-	654
2011	318	262	39%	93	-	673
2012	539	719	52%	121	-	1.379
2013	976	1.175	51%	137	-	2.288
2014	898	770	43%	132	-	1.800
2015	753	1.092	56%	120	-	1.965
2016	722	958	54%	79	-	1.759
2017	585	1.205	61%	192	-	1.982
2018	510	1.645	68%	274	-	2.429
2019	326	1.056	63%	286	1	1.669
2020	375	1.265	72%	113	4	1.757
2021	473	977	61%	151	1	1.602
2022	301	816	66%	119	2	1.238

**Nota:** Elaboración propia. Datos obtenidos de [www https://www.ait.gob.bo](https://www.ait.gob.bo)

En la generalidad de los casos, estas controversias tributarias en materia de valoración aduanera surgen de procesos de fiscalización aduanera posterior, en los que producto de la aplicación del procedimiento de valoración previsto en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio, la Administración Aduanera rechaza el Valor de Transacción declarado por el Importador y reliquida la obligación tributaria sobre una nueva base imponible obtenida a partir de alguno de los Métodos Secundarios de Valoración.

Sin embargo, la reliquidación de la obligación tributaria no se constituye en sí en el elemento controversial, que se manifiesta más bien en la calificación de este hecho como contravención tributaria de Omisión de Pago y la consecuente aplicación de una sanción pecuniaria; así como la atribución de responsabilidad tributaria solidaria contra el despachante de aduanas que intervino en la nacionalización de la mercancía.

El creciente número de controversias que versan sobre la misma materia, es decir, sobre el ajuste del valor en procesos de fiscalización aduanera posterior, denota la existencia de problemas de relevancia jurídica en la administración de justicia administrativa, al reflejar una abierta disconformidad de los contribuyentes hacia la interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a valoración aduanera, que no ha podido ser legitimada a través de una fundamentación jurídica que satisfaga criterios de justicia y razonabilidad<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cabe mencionar que como un instrumento de orientación al contribuyente, así como para otorgar transparencia y previsibilidad en la resolución de los casos, la Autoridad de Impugnación Tributaria ha desarrollado y puesto a disposición del público en general el Sistema de Información de Doctrina Tributaria (SiDoT), que sintetiza las líneas adoptadas para la resolución de casos similares. Asimismo, se tiene el Registro Público, en el que se pone a disposición del ciudadano en general, todas las resoluciones de recurso de alzada y jerárquicas emitidas. Con estos dos instrumentos, la AIT busca inducir a los contribuyentes a analizar previamente la pertinencia de presentar recursos en casos similares, al tener estos la posibilidad de conocer de antemano como la Autoridad de Impugnación Tributaria ha fallado en situaciones análogas.

La impugnación en vía administrativa contra resoluciones determinativas-sancionatorias emitidas por Aduana Nacional que determinan al ajuste de valor por cambio de método de valoración aduanera, provocan un exceso de carga procesal a la Autoridad de Impugnación Tributaria, que pone en peligro su eficiencia y credibilidad de esta entidad como la vía más adecuada para la resolución de controversias tributarias.

La falta de una solución satisfactoria a este conflicto genera pérdida de confianza y legitimidad en la aplicación de la norma, tanto para la Aduana Nacional de Bolivia como para la Autoridad de Impugnación Tributaria, esta última en su calidad de autoridad administrativa encargada del control de legalidad.

Eventualmente, de no solucionarse esta situación, ésta podría repercutir negativamente en la percepción que tienen de los contribuyentes de que la vía administrativa no sería la más idónea para resolver sus controversias tributarias, siendo inducidos a optar por la vía jurisdiccional; lo que sólo recargaría aún más el sistema de administración de justicia ordinaria.

Además de congestionar el sistema de administración de justicia tributaria, las impugnaciones ocasionan tanto a los sujetos pasivos como a la Aduana Nacional importantes gastos; por una parte para contratar abogados o asesores y peritos y por la otra para destinar mayor cantidad de recursos humanos para cumplir con los actos procesales y hacer seguimiento de los casos.

Sin embargo, el impacto no solo se limita a los costos económicos en los que incurren las partes, sino también se materializan en la recarga laboral excesiva que amenaza con colapsar al sistema de administración de justicia a cargo de la Autoridad de Impugnación Tributaria, dado el creciente número de impugnaciones y el limitado personal con el que se cuenta.

Por otra parte, esta creciente carga procesal también incide en la calidad general de los fallos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, puesto que, para atenderlos, destina tiempo y recursos humanos o materiales limitados, los que dejan de estar disponibles para analizar y resolver otro tipo de controversias tributarias.

En cuanto a los sujetos pasivos que promueven las impugnaciones referidas a reajuste de valor, por una parte tenemos a los importadores, que reclaman los reajustes del valor por considerarlos injustos, pero además por el hecho de que la aplicación de multas amenaza la viabilidad de sus negocio; más aún cuando estos ajustes no son previsibles y las fiscalizaciones se efectúan muchos años después de producido el hecho generador, lo que sólo hace incrementar exponencialmente la deuda tributaria. Algo similar sucede con los agentes despachantes de aduana, a quienes la administración aduanera atribuye en los casos de ajuste de valor, una responsabilidad solidaria respecto a la deuda tributaria y multas. Esto supone un elevado riesgo patrimonial para la agencia despachante de aduanas a la que sirven e incluso su patrimonio personal, considerando el elevado valor CIF de las mercancías amparadas en los despachos aduaneros que realizan por cuenta de terceros y la responsabilidad tributaria que asumen en todos los casos. En ambos casos, los sujetos pasivos consideran que existe una incorrecta aplicación del derecho e interpretación jurídica.

Finalmente, en el ámbito económico y comercial, es previsible que los ajustes y recargos que la Aduana Nacional de Bolivia aplica a los importadores por concepto de tributos omitidos o multas, sean eventualmente incorporados en la estructura de costos del importador y trasladados al consumidor final, a través del incremento de precios en los bienes importados, aspecto que afecta a la sociedad boliviana en su conjunto.

### **3. PROBLEMATIZACIÓN.**

¿Qué señala la doctrina y las escuelas de pensamiento respecto a los métodos y técnicas de interpretación jurídica?

¿Qué elementos de hecho caracterizan el ajuste de valor en aduana en procesos de fiscalización posterior?

¿Cómo están sistematizadas las normas que regulan la interpretación de la norma tributaria en Bolivia, referidas a la valoración aduanera, determinación tributaria y aplicación de sanciones?

¿Cuáles son los conflictos normativos que pueden surgir de la aplicación de las disposiciones normativas relacionada al ajuste del valor efectuado por la Administración Aduanera?

¿Son correctos los criterios de hermenéutica jurídica e interpretativos adoptados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y la Aduana Nacional?

¿Cuál es el criterio de los sujetos pasivo así como de los funcionarios públicos de la Aduana Nacional y de la Autoridad de Impugnación Tributaria, sobre la naturaleza, alcance de la interpretación tributaria y calidad del ordenamiento jurídico tributario aduanero?

#### **3.1 Formulación del problema**

¿Cuáles son los criterios de interpretación jurídica que la Aduana Nacional aplica para calificar como Omisión de Pago la variación de valor por cambio de método de valoración; y si estos se ajustan al ordenamiento jurídico y la doctrina que regula la interpretación jurídica?

## **4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

### **4.1 Delimitación temática.**

El área de investigación abarca la interpretación jurídica de la norma tributaria en instancia administrativa, en lo referido a la calificación del reajuste del valor en aduana como contravención tributaria de Omisión de Pago y la atribución de la responsabilidad solidaria al despachante de aduana; en el marco de los artículos 165 del Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 y 47 de la Ley General de Aduanas N° 1990.

### **4.2 Delimitación espacial.**

Se delimita espacialmente el estudio, en la sede central de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la ciudad de La Paz, Provincia Murillo, Departamento de La Paz

Se estudiaron los casos sustentados y resueltos en instancia jerárquica ante la Autoridad de Impugnación Tributaria que se materializan en una Resolución del Recurso Jerárquico, en consideración a que sus decisiones representan fallos definitivos en instancia administrativa, lo que no sucede con las resoluciones de recurso de alzada que son recurribles y revocables.

### **4.3 Delimitación temporal.**

El ámbito temporal de la investigación abarca del 1 de enero de 2021 al 31 de diciembre de 2022, por ser este el periodo más reciente y disponerse de una cantidad suficiente de casos impugnados por ajuste de valor ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.

## **5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

La aplicación del Derecho requiere necesariamente de la interpretación de las disposiciones normativas, que adquiere mayor importancia cuando la norma no resulta inteligible o es factible de interpretarla en sentidos contrapuestos.

El debate académico siempre se ha centrado en si la norma, que es su objeto, es descubierta por el intérprete (por lo que sólo existiría una única interpretación válida) o si más bien esta es creada por el juez o aplicador del derecho, bajo una interpretación adecuadora que la haga más acorde a la realidad en la que se presenta el fenómeno jurídico.

En la medida que la interpretación de la norma tributaria no genere opiniones encontradas, se justifique y legitime ante los contribuyentes y sujetos pasivos, existirá mayor paz social, menos controversias y un mayor cumplimiento voluntario en el pago de los tributos; he ahí la importancia del tema de investigación.

Para el caso concreto, la falta de una interpretación jurídica adecuada en la aplicación de las normas aduaneras referidas al por ajuste de valor en procesos de fiscalización aduanera, también repercute en la confianza de los operadores de comercio exterior en cuanto a la correcta aplicación del Derecho por parte de Aduana Nacional y la seguridad jurídica, tarea fundamental de la administración de justicia tributaria.

Asimismo, en muchos casos los procesos son anulados por la Autoridad de Impugnación Tributaria con reposición hasta el vicio más antiguo, lo que sólo ocasiona mayores gastos al contribuyente y la administración aduanera.

## **6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **6.1 Objetivo General**

Establecer cuáles son los criterios de interpretación jurídica que la Aduana Nacional aplica para calificar como Omisión de Pago la variación de valor por cambio de método de valoración; y si estos se ajustan al ordenamiento jurídico y la doctrina que regula la interpretación jurídica.

## **6.2 Objetivos Específicos**

- a) Revisar doctrina y escuelas de pensamiento respecto a los métodos y técnicas de interpretación jurídica, para adoptar un criterio metodológico a aplicar a la investigación.
- b) Analizar los elementos de hecho que caracterizan el ajuste de valor en aduana en procesos de fiscalización posterior.
- c) Sistematizar las normas que regulan la interpretación de la norma tributaria en Bolivia, sobre valoración aduanera, determinación tributaria y aplicación de sanciones, para identificar las normas aplicables al caso de estudio.
- d) Identificar los potenciales conflictos normativos que podrían surgir de la aplicación de las disposiciones normativas relacionada al ajuste del valor efectuado por la Administración Aduanera; establecer su naturaleza y analizar como estos se resuelven en las interpretaciones realizadas por la Aduana Nacional de Bolivia y la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
- e) Determinar si en el análisis de los casos impugnados, la Autoridad General de Impugnación Tributaria y la Aduana Nacional adopta correctamente los criterios de aplicación de la hermenéutica jurídica, así como de las normas que regulan la interpretación en el ordenamiento jurídico boliviano.

- f) Conocer los criterios de los sujetos pasivos y funcionarios públicos de la Aduana Nacional y la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto a la naturaleza y alcance de la interpretación tributaria, su percepción sobre la calidad del ordenamiento jurídico tributario aduanero y de la aplicación de la norma por parte de la Aduana Nacional.

## **7. MARCO HISTÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN**

El comercio internacional entre los pueblos del mundo existe desde los inicios de la civilización. Su importancia se acrecienta en el siglo XIX con el surgimiento del capitalismo y la constitución de los estados nación, en los que se regula con más rigurosidad el ingreso de mercancías a un país, que hoy conocemos como actividad de importación.

Históricamente el arancel o derecho aduanero ha sido el instrumento que ha servido a los estados para regular la composición y volumen de las importaciones. Este es un impuesto que se impone a los bienes importados, no sólo con el objeto de restringir su ingreso, sino también como una fuente importante de recaudación de recursos fiscales.

Después de la segunda guerra mundial, internacionalmente se ha reconocido la importancia del comercio internacional para el desarrollo, así como las implicaciones negativas a la paz mundial que puede llegar a tener un manejo arbitrario de la política comercial por parte de los países. Es por ello que surge el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), como un instrumento que buscó regular el comercio internacional para darle transparencia, previsibilidad y seguridad.

Uno de los aspectos esenciales para lograr este objetivo era el de establecer para los Estados criterios claros y transparentes para la liquidación de los aranceles o derechos aduaneros. El elemento que mayor controversia generaba era la forma de determinación de la

base imponible sobre la cual se liquidan los derechos de aduanas, que se basaban en valores arbitrarios que cada estado fijaba unilateralmente.

Es por ello que surge la necesidad de establecer un sistema multilateral de valoración aduanera de mercancías que se aplique de forma general, que garantice que el *quantum* de los impuestos a la importación no pudiera ser modificado arbitrariamente por los estados recurriendo a la modificación de la base imponible<sup>2</sup>.

Es de ese modo que el año 1994 los países miembros de la Organización Mundial de Comercio adoptan un sistema de valoración aduanera común, que busca otorgar mayor seguridad jurídica a los importadores, de manera de prever con razonable certeza el monto de derechos aduaneros que tendrían que pagar al momento de la importación.

El instrumento internacional que regula esta materia es el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, que contempla tanto las normas sustantivas como adjetivas que los estados deben respetar para determinar la base imponible sobre la que se liquidan los impuestos de importación. El objetivo principal de este Acuerdo es el garantizar un sistema de valoración aduanera objetivo, neutro y justo, que impida a las aduanas actuar abusivamente y de forma arbitraria.

Es así que mediante Ley N° 1637 de 5 de julio de 1995, la entonces República de Bolivia, hoy Estado Plurinacional de Bolivia, ratificó la suscripción del Acta Final de la Ronda Uruguay y

---

<sup>2</sup> Si un estado quería hacer más gravosa la importación de un producto sin modificar el arancel aduanero (alícuota del impuesto), podía hacerlos fácilmente modificando los valores referenciales sobre los que se liquidaban los impuestos a la importación. Por ejemplo, en vez de incrementar el arancel de 10 al 15% podía lograr el mismo resultado cambiando la base imponible sobre la que se pagaba el impuesto a la importación de determinada mercancía de \$100 a \$150, de una forma más rápida y fácil.

el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial de Comercio; adoptando de esta forma, entre otros instrumentos que regulan el comercio, el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, mejor conocido como Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

Por otra parte, como parte de una reforma aduanera integral, el 28 de julio de 1999 se promulgó la Ley General de Aduanas N° 1990, norma que regula el ingreso y salida de mercancías, así como las relaciones que establecen los particulares con el estado, al producirse estos hechos jurídicos. Esta norma tuvo la bondad de codificar en un solo cuerpo toda la normativa aduanera sustantiva y adjetiva, creando las bases para una tributación aduanera, moderna y acorde a la nueva realidad internacional, en la que el importador pasó de ser sólo un contribuyente para convertirse en usuario del servicio, al que se debe tratar con eficiencia y justicia en el marco de las leyes.

Uno de los cambios más importantes incorporados en la Ley General de Aduanas, fue el expreso reconocimiento y aplicación de un nuevo sistema de valoración aduanera, establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio, que recién empezó a aplicar plenamente la Aduana Nacional el 9 de julio de 2003, conforme lo dispuso la Resolución Suprema N° 221865.

Posteriormente, el 2 de agosto de 2003 se promulgó el Código Tributario Boliviano Ley N° 2492, que establece el marco legal que regula la relación tributaria del estado con los particulares en todos los ámbitos a nivel nacional, abarcando tributos nacionales, aduaneros, departamentales o municipales. Entre otros aspectos, la norma establece expresamente los derechos y deberes del contribuyente, así como las obligaciones de la administración aduanera, además de tipificar los ilícitos tributarios y establecer los procedimientos que se deben desarrollar

para sancionarlos, garantizando el debido proceso y derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

Posteriormente, el 7 de julio de 2005 se promulgó la Ley N° 3092, que complementó el sistema tributario creado por la Ley N° 2492, por la cual se creó de una jurisdicción tributaria de naturaleza administrativa, a cargo de la Superintendencia Tributaria, hoy Autoridad de Impugnación Tributaria. Esta entidad se instituyó como un órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, con el objeto es conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se le interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

## **8. MARCO TEÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN**

Desde el nacimiento del Derecho, la tarea interpretativa ha estado siempre presente en la aplicación de cualquier norma jurídica a un caso en concreto, buscando descifrar el significado y alcance de las disposiciones normativas.

Entre otras razones, la importancia de la interpretación jurídica radica en las siguientes:

- La complejidad del proceso comunicacional a través del lenguaje: Las normas legales pueden estar redactadas en lenguaje común o en un lenguaje técnico más complejo, lo que genera ambigüedad o confusiones al momento de su aplicación. La interpretación jurídica permite clarificar el significado de los términos y expresiones legales para garantizar una correcta aplicación de la ley.

- La evolución de la sociedad y el derecho como una ciencia social: El derecho es una disciplina dinámica que debe adecuarse a las necesidades y cambios sociales. La interpretación jurídica permite que la ley se adapte a los cambios que se producen en la sociedad desde la promulgación de las leyes, evitando que esta rigidez haga ineficiente o inaplicable el Derecho por obsolescencia de las normas.
- La resolución de conflictos: En muchas ocasiones, la aplicación de la ley a un caso concreto puede generar conflictos, al no ajustarse su resultado a la idea socialmente compartida de justicia. La interpretación jurídica permite que el juez o el intérprete de la ley pueda tomar en cuenta los elementos específicos del caso y aplicarla de manera justa y equitativa.

### **8.1 Norma y enunciados normativos**

En el lenguaje común y aún en el jurídico, se suele referir a la norma como aquel texto contenido en disposiciones legales *lato sensu*. También se suele pensar en la norma como la regla o principio que se impone o se adopta para regir la conducta de los individuos en una sociedad, que resulta de la interpretación y comprensión de los textos jurídicos.

Esa falta de precisión impide analizar el derecho como un proceso comunicativo, por el cual el legislador concibe la norma, la plasma como texto legal inserto en un ordenamiento jurídico complejo, que finalmente es recogida o reconstruida por el intérprete, quien adecua su conducta a los preceptos buscados, lográndose con este proceso el objetivo final de la norma jurídica.

Es por ello que es necesario diferenciar entre enunciado y significado. El profesor Guastini (2018) define como “disposición” a todo enunciado normativo contenido en una fuente del derecho, mientras “norma” vendría a ser su contenido o significado. En consecuencia, se

entendería como interpretación jurídica a la operación de desentrañar el significado de un enunciado normativo. Guastini aclara que no existe entre disposición y norma una relación biunívoca, puesto que una norma puede no encontrarse contenida en una única disposición y una disposición puede contemplar más de una norma (p.p.180-181).

## **8.2 Concepto de interpretación jurídica**

La interpretación jurídica es un tema complejo y en constante evolución doctrinal, que ha tomado más fuerza con el resurgimiento del Estado Constitucional de Derecho y la primacía de los derechos fundamentales contemplados en el bloque de constitucionalidad.

Según Dworkin (1986) la interpretación jurídica se refiere al proceso de establecer el significado de un texto legal o de una norma jurídica. Este proceso puede involucrar el análisis de los términos utilizados en la ley, la intención del legislador, el contexto histórico y social en el que se promulgó la ley, y otros factores relevantes.

Para Santiago Nino (1989) la interpretación jurídica es un proceso de razonamiento que implica la identificación de los valores y principios que subyacen a la ley, y la aplicación de estos valores y principios a situaciones concretas para resolver problemas jurídicos. En otras palabras, la interpretación jurídica no es solo un ejercicio de análisis lingüístico, sino también un ejercicio de valoración y aplicación de principios morales y políticos.

Por su parte, García Amado (2017) define la interpretación jurídica como la atribución a un enunciado jurídico de un significado, lo suficientemente preciso como para establecer si la norma es aplicable a una situación de hecho y determinar las consecuencias jurídicas que tienen efecto.

Según Alexy (2007) la interpretación jurídica como procedimiento se refiere al conjunto de métodos y técnicas que se utilizan para establecer el significado y alcance de una norma jurídica. Este proceso implica la identificación de los elementos lingüísticos y no lingüísticos que conforman la norma, y la aplicación de principios y reglas hermenéuticas para resolver problemas de ambigüedad, vaguedad u oscuridad en su contenido.

En resumen, la interpretación jurídica puede ser entendida como un procedimiento o como un resultado y ambos conceptos son importantes para comprender el papel que desempeña la interpretación en el sistema jurídico. La interpretación jurídica como procedimiento implica el uso de técnicas y métodos para establecer el sentido y alcance de una norma, mientras que la interpretación jurídica como resultado se refiere al sentido o significado que se le atribuye a una norma después de haber sido interpretada en un caso concreto.

Estas definiciones se apartan de la visión tradicional bajo la cual "el juez es la boca de la ley", y que sólo le correspondería aplicar las normas legales objetivamente preexistentes en el texto legal. Este concepto tiene sus raíces en la filosofía del positivismo jurídico, que sostiene que el derecho es un conjunto de normas creadas por el Estado, y que el papel del juez consiste en aplicar esas normas de manera objetiva, sin tomar en cuenta consideraciones morales o políticas.

Es así que el concepto y alcance de la interpretación jurídica están directamente condicionados por la filosofía del derecho y la forma en que el intérprete concibe la realidad jurídica. De este modo, tenemos que las escuelas ius naturalistas, positivista y post positivista exponen diferentes perspectivas sobre la interpretación jurídica, las que a continuación, se exponen:

- **Ius naturalistas:** Esta escuela sostiene que las normas jurídicas se fundamentan en principios universales e inmutables que se derivan de la naturaleza humana. Según esta perspectiva, la interpretación jurídica debe buscar el significado auténtico de las normas y su adecuación a los principios universales. Para los ius naturalistas, la interpretación jurídica tiene una dimensión moral y ética que trasciende las leyes positivas. Por ejemplo, Finnis (2011) sostiene que la interpretación jurídica debe estar basada en una ética de la razón práctica que busque la promoción del bien común y de los valores humanos fundamentales.
- **Positivistas:** Esta escuela sostiene que las normas jurídicas se derivan exclusivamente de la voluntad del legislador y que no existe una conexión necesaria entre el derecho y la moral. Según esta perspectiva, la interpretación jurídica debe ser objetiva y basada en los criterios de la legalidad y la autoridad del legislador. Para los positivistas, la interpretación jurídica tiene una dimensión técnica que busca la aplicación coherente y sistemática de las normas positivas. Por ejemplo, Hart (2009) sostiene que la interpretación jurídica debe buscar el sentido convencional de las palabras y frases en las normas jurídicas y evitar la introducción de criterios extrajurídicos.
- **Post positivistas:** Esta escuela sostiene que el derecho no es un conjunto de normas y principios autónomos, sino que está en constante interacción con los contextos políticos, sociales y culturales en los que se inscribe. Según esta perspectiva, la interpretación jurídica debe ser crítica y reflexiva, y considerar los efectos sociales y políticos de las decisiones jurídicas. Para los post positivistas, la interpretación jurídica tiene una dimensión hermenéutica que busca la comprensión profunda del contexto normativo y fáctico en el que se inscribe la norma. Entre ellos, Nino (1989) sostiene que la interpretación jurídica debe ser interdisciplinaria y considerar las teorías sociales, políticas y económicas relevantes para la comprensión de los problemas jurídicos.

### 8.3 La necesidad de interpretación jurídica

Largamente ha predominado la idea de que la interpretación no es una actividad que se deba desarrollar en todos los casos para aplicar la norma a un caso concreto, idea que se plasma en el aforismo *in claris non fit interpretatio*. Por otra parte, surge una corriente que considera que cualquier texto, independientemente de su complejidad o claridad expositiva, debe ser interpretado, por el sólo hecho de referirnos a un proceso comunicacional que sigue el flujo: 1) emisor, 2) codificación, 3) mensaje, 4) decodificación y 5) receptor.

Sin embargo, existe un mayor conceso en la idea de que la interpretación tendría dos niveles de acuerdo a la complejidad de la disposición normativa. Por un lado, hay situaciones en las que la interpretación es inmediata e intuitiva, mientras que en otros casos su contenido y alcance no resultarían claros, en cuyo caso se tendría que recurrir a una actividad intelectual complementaria para desarrollar un enunciado interpretativo que pueda conducirnos a dilucidar el contenido y alcance de la norma. Es así que Mamor distingue entre “cuestiones de significado” y “cuestiones de interpretación”; Gianfomarggio habla de interpretación “noética” y “dianoética”; Guastini habla de interpretaciones que atribuyen un significado aceptable o que crean uno nuevo; otros autores de forma más sencilla distinguen entre casos fáciles y casos difíciles.

El tratadista Tarello también diferencia entre la “interpretación de la ley” (*interpretatio legis*) y la “interpretación del Derecho” (*interpretatio iuris*). Esta última sería una actividad más compleja que va allá de la atribución de significado de una disposición, que abarca la resolución de antinomias y la integración de la ley como signo distintivo.

Otro importante aspecto de la interpretación jurídica se refiere a los momentos en los que se produce, ya que existirían dos etapas, una etapa de interpretación en abstracto y otra de interpretación en concreto. Ambas serían necesarias para la aplicación del Derecho, toda vez que la primera identifica el alcance y contenido de la norma, mientras que la segunda determina si esta es aplicable o no la situación de hecho concreta.

#### **8.4 Doctrinas sobre la interpretación jurídica**

En función a la naturaleza de la actividad interpretativa y si esta resulta de un mero acto de conocimiento o de voluntad, podemos clasificar a las diferentes concepciones en tres grupos: Escepticismo, Cognoscitivismo y Constructivismo, doctrina sintetizada por Linfante Vidal ( 2018)

## CUADRO 2

### Clasificación de doctrinas por su concepción de la naturaleza de la actividad interpretativa

Doctrina	Naturaleza de la actividad interpretativa	Criterios de validez o corrección	Autores representativos
<b>Escepticismo</b>	Volitiva	No se aplican	Hans Kelsen y Riccardo Guastini
<b>Cognoscitivismo</b>	Cognitiva	Verificabilidad empírica (CV)	Andrei Marmor y Joseph Raz
<b>Constructivismo</b>	Argumentativa	Realización valor jurídico (CC)	Ronald Dworkin

### Escepticismo

Por una parte tenemos a Kelsen, que entre sus tesis más generales propone el ideal de pureza avalorativa de la ciencia. No desarrolla un concepto de interpretación jurídica, ni maneja un concepto único de indeterminación del Derecho.

Kelsen distingue entre la interpretación auténtica, realizada por los órganos aplicadores del Derecho y la no auténtica que abarcaría las demás posibles interpretaciones. Señala que la interpretación auténtica es siempre un acto de voluntad, ya que la norma superior abarca un abanico de posibilidades interpretativas que se eligen de manera discrecional. En consecuencia, la función no es determinar el verdadero significado de una norma, sino hacer obligatorio uno de estos significados (tesis de la indeterminación del Derecho<sup>3</sup>).

---

<sup>3</sup> La indeterminación del Derecho puede ser originada de manera intencional o no intencional. Incluso aunque no haya sido creada intencionalmente, a objeto de dotar al órgano aplicador del derecho la facultad de optar entre varias opciones, la indeterminación siempre aparecerá por ambigüedad de los textos, discrepancia entre el texto y la norma, así como por contradicción entre normas jurídicas.

Por su parte, Riccardo Guastini se separa del escepticismo radical, al considerar que no es aceptable que no existan significados antes de su interpretación. Sostiene que el Derecho se construye con la producción de textos y construcción de significados, lo que limita las posibilidades interpretativas del intérprete. No obstante, para elegir el significado no existe un criterio de verdad, pues de otra forma nos adentraríamos en el ámbito de la ideología.

Al respecto, Guastini distingue tres posibilidades interpretativas: Cognitiva, Decisoria y Creativa. La Cognitiva ocurriría cuando la norma se identifica sin que exista posibilidad de elegir, la Decisoria implicaría la existencia de diferentes significados válidos entre los cuales elegir y la Creativa se distinguiría por atribuir un nuevo significado a la disposición.

### **Cognoscitivismo**

El Cognoscitivismo abarca dos concepciones encontradas. Por una parte la Subjetivista que incide en la intención del autor histórico de la norma y la Objetivista que se enfoca en su sentido objetivo (*voluntas legislatoris* vrs *voluntas legis*).

Según Mamor, si el Derecho pretende tener autoridad legítima debe ser inteligible. Asimismo, rechaza la posibilidad de conocer las intenciones relevantes del legislador, porque no es posible al referirnos a un cuerpo legislativo que pueden tener intenciones encontradas, además que existen otro tipo de intenciones que no se pueden conocer. Raz rechaza esta tesis radical de la intención, puesto que resulta evidente que la legislación es un acto intencional y la intención mínima que no se refiere directamente al significado del texto, sino a las convenciones dominantes

Dworkin parte del Derecho como interpretación y que esta es una actividad valorativa respecto a la cual existen criterios de corrección. Los criterios de corrección dependen en última instancia del por qué consideramos valioso llevar a cabo esa interpretación.

Este autor distingue tres ocasiones interpretativas. La primera la Colaborativa, en la cual el autor y el intérprete comparten un propósito, por ejemplo, el objetivo de lograr justicia que comparten el juez y el legislador. Por otra parte tenemos la Explicativa, que refleja una situación en la cual autor e intérprete no comparten un proyecto por contar con una comprensión y adscripción del valor diferentes. Finalmente tenemos a la Conceptual, por la cual el Intérprete busca el significado de un concepto valor creado por la comunidad, del que parte el intérprete.

El Derecho es para Dworkin una práctica social de carácter interpretativo, que no se agota en la aplicación del reglas o principios puesto que el aspecto valorativo siempre primará sobre el autoritativo.

### **8.5 Hermenéutica, métodos y técnicas de la interpretación jurídica**

La hermenéutica jurídica se ocupa de la interpretación y comprensión de los textos jurídicos, que pueden incluir leyes, sentencias, contratos y otros documentos legales. Es un proceso mediante el cual el intérprete trata de comprender el significado de un texto a través de un diálogo crítico con el autor y con la tradición que lo precede, mediante la aplicación de métodos y técnicas que permiten determinar el sentido y alcance de las normas jurídicas.

Entre los elementos de interpretación que la doctrina señala, podemos referirnos a cánones, argumentos, instrumentos, métodos o directivas de la interpretación. En términos generales todos estos instrumentos terminan aplicándose en alguna de las técnicas interpretativas, que abarcan procedimientos mediante los cuales se parte de una disposición para llegar a una norma.

Los principales métodos de interpretación jurídica son:

- **Método literal:** Este método consiste en darle a las palabras de la norma jurídica su sentido gramatical y ordinario. Es decir, se interpreta la norma tal como está escrita, sin buscar un significado más allá de lo que dice explícitamente.
- **Método Exegético:** Es un método que se centra en el análisis detallado y minucioso del texto de la norma jurídica. Este método se basa en el principio de que la norma tiene un sentido unívoco y que, por lo tanto, la tarea del intérprete es descubrir ese sentido a través de la exégesis o interpretación gramatical de las palabras que conforman el texto, así como su relación con otras partes del texto y con las normas jurídicas del mismo sistema normativo. El método exegético puede incluir el método literal como parte de su análisis, ya que también se enfoca en el significado de las palabras y expresiones utilizadas en la norma. Sin embargo, va más allá del significado literal de las palabras y busca determinar su sentido completo de a través de la interpretación del texto y su contexto.
- **Método histórico:** Consiste en buscar el sentido original de la norma jurídica, teniendo en cuenta el contexto histórico y cultural en el que se creó. Para ello, se analizan los documentos y las circunstancias que rodearon su elaboración. Este método se utiliza cuando la norma tiene un origen remoto y se necesita conocer el sentido original de la misma.
- **Método teleológico:** Buscar el fin o propósito que persigue la norma jurídica. Se trata de interpretar la norma en función de su finalidad, es decir, de lo que se pretende conseguir con su aplicación.

- **Método sistemático:** Este método consiste en interpretar la norma jurídica en relación con el conjunto de normas que conforman el ordenamiento jurídico. Se trata de buscar la coherencia y la unidad del sistema, evitando interpretaciones contradictorias entre diferentes normas. Este método es adecuado cuando la norma se encuentra en un contexto normativo complejo y es necesario armonizarla con otras normas del sistema jurídico.
- **Método comparativo:** Este método consiste en comparar la norma jurídica con otras normas similares, ya sea dentro del mismo ordenamiento jurídico o con otros. Se pretende encontrar similitudes o diferencias entre las normas para comprender mejor el alcance de la norma a interpretar. Este método se utiliza cuando la norma presenta similitudes con otras de diferentes países o cuando se considera relevante cómo han abordado el mismo tema otras legislaciones.
- **El Método Genético:** Es un método de interpretación jurídica que se basa en el análisis de los antecedentes legislativos, históricos y sociales que dieron origen a una norma jurídica. Este método busca comprender el proceso de creación y evolución de la norma, para poder interpretarla de manera adecuada. Se enfoca en el contexto en el que se creó la norma, las circunstancias que rodearon su elaboración, las discusiones y debates que se dieron en torno a ella, y los problemas que se intentaban resolver al promulgarla.
- **Método evolutivo:** Se basa en la idea de que el derecho es un fenómeno vivo, que cambia y evoluciona con el tiempo, de acuerdo con las circunstancias sociales. En este sentido, la interpretación jurídica debe adaptarse a estos cambios y evolucionar, para que el Derecho pueda aplicarse de manera efectiva y justa en la sociedad. Para es primero necesario examinar el contexto histórico y social en el que se creó la disposición a interpretar, para

posteriormente examinar otras normas y principios jurídicos relacionados, de modo de integrarlos en un sistema legal y adoptar la interpretación que más se ajuste al contexto actual y alcanzar de este modo la justicia.

Según (Guastini, 2018) podemos clasificar las técnicas interpretativas en dos categorías, por una parte la interpretación literal y por la otras todas las restantes, cuya aplicación conduce a un resultado distinto a la interpretación literal, todas reconducibles al argumento de la intención del legislador, que puede ser usado como autónomo o auxiliar

Por una parte, la interpretación literal es resultado de una comprensión irreflexiva que sigue a la intuición lingüística, a-contextual que se limita a aplicar las reglas semánticas y sintácticas, no correctiva, que se abstiene de construir normas inexpressas y que reproduce *itera sine glosa* la disposición interpretada. Esta técnica se argumenta apelando al significado propio de las palabras o recurriendo al argumento a contrario.

En cuanto a las técnicas interpretativas que atribuyen un significado diferente al literal, podemos clasificarlas en consideración a si estas llevan a la construcción de un argumento auxiliar o un argumento autónomo.

En cuanto a las que configuran un argumento autónomo, podemos diferenciar tres variantes. La primera diferencia entre voluntad del legislador y voluntad de la ley. La segunda las diferencia según la intención del intérprete es fáctica o contrafáctica

La tercera variante agrupa las técnicas en consideración a su intención y finalidad. De acuerdo a la intención podemos distinguir diferentes construcciones como son el argumento analógico, el argumento a contrario, el argumento de disociación, la interpretación sistemática,

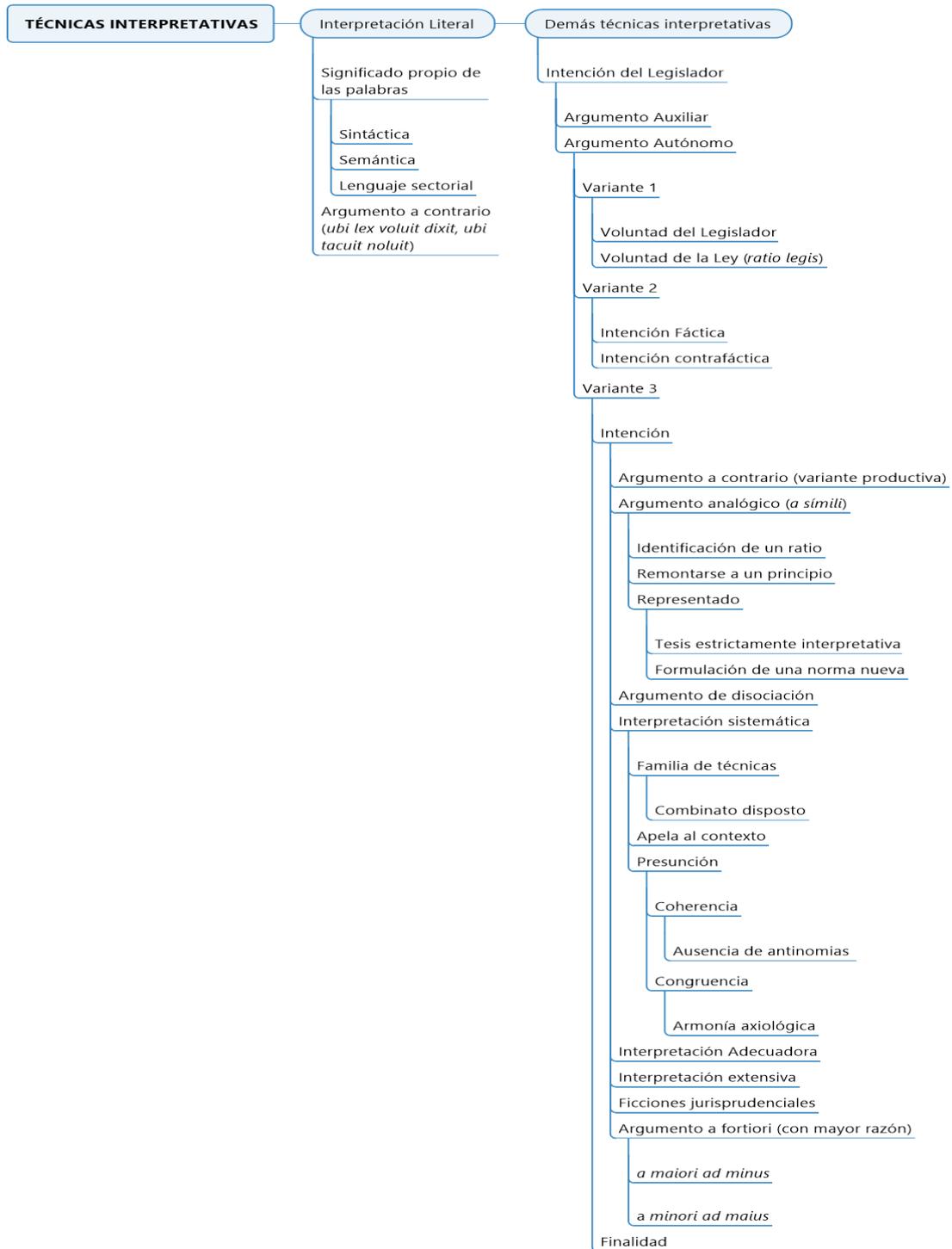
la interpretación adecuadora, la interpretación extensiva, la técnica de las ficciones jurisprudenciales y el argumento a fortiori en sus dos versiones.

Resultan de particular interés para la investigación el argumento de disociación y la interpretación adecuadora. El primero, que permite al intérprete hacer distinciones respecto a un concepto que el legislador no ha considerado y la segunda que adapta el significado de una disposición al significado de otras disposiciones de rango superior, de tal forma que preserva su validez y coherencia con el resto del ordenamiento jurídico.

A continuación se expone en un gráfico las técnicas interpretativa no literales, a las que un intérprete puede recurrir según sea el caso.

Figura 1

Técnicas interpretativas de las disposiciones jurídicas



## **8.6 Conflictos normativos**

El conflicto normativo se refiere a una situación en la cual dos o más normas legales entran en conflicto entre sí, ya sea porque establecen requisitos u obligaciones contradictorias, o prohíben acciones que son permitidas o requeridas por otra norma. Este tipo de conflicto puede ocurrir en cualquier sistema legal, ya sea nacional o internacional.

Una de las principales consecuencias del conflicto normativo es la incertidumbre jurídica que ocasiona. Cuando hay varias normas legales que se aplican simultáneamente a una misma situación, puede ser difícil determinar cuál de ellas tiene prioridad. Esto puede llevar a que las personas afectadas actúen su conducta contraviniendo a la ley sin saberlo, o que se produzcan decisiones contradictorias por parte de las autoridades encargadas de aplicar la ley.

Para resolver el conflicto normativo, es necesario determinar cuál de las normas alternativas es aplicable en una situación determinada, para lo cual como primer paso las normas se deben integrar sistemáticamente para analizarlas como un todo. Idealmente las normas deberían ser interpretadas de manera que permitan una solución armoniosa, bajo el principio de coherencia del sistema jurídico.

Los sistemas jurídicos se estructuran a partir de mandatos sobre acciones que son permitidas, obligatorias, prohibidas o facultativas en una sociedad, con el fin de regir la conducta de todos los que vivimos en sociedad. Esta importante función se pone en entredicho cuando normas dentro del mismo sistema colisionan e impiden a sus destinatarios ajustar su conducta a alguno de los preceptos establecidos.

El surgimiento de este tipo de conflictos pone en manifiesto la existencia de un sistema jurídico incoherente e inconsistente, que debería contemplar en sí mismo mecanismos para resolverlos.

Conceptualmente, las contradicciones entre normas tienen la denominación genérica de antinomias. Refiriendo a Bobbio, Martínez define a la antinomia como una “situación en que dos normas que pertenecen al mismo ordenamiento y tienen el mismo ámbito de validez imputan efectos jurídicos incompatibles a las mismas condiciones fácticas” (Martínez Zorilla, 2015).

El profesor Alf Ross clasifica las antinomias en tres tipos; 1) Total-Total, en los casos en los que la aplicación de cualquiera de ellas siempre producirá un conflicto normativo, 2) Total-Parcial en los casos en los que una de las dos normas tiene un ámbito de aplicación más específico que está incluido en la primera y 3) Parcial-Parcial en los casos en los que cada una de las normas en conflicto posee su propio ámbito de aplicación donde no se produce colisión entre ellas (Ross, 1963).

Existe también otro criterio de distinción de las antinomias, tomando en consideración la validez jurídica de las normas en conflicto. De este modo podríamos hablar por un lado de antinomias auténticas cuando las normas en conflicto son todas jurídicamente válidas; mientras que, por otro, existirían antinomias aparentes en los casos en los que una de las normas no pertenezca al sistema (Martínez Zorilla, 2015).

En ambos casos, doctrinalmente se han desarrollado criterios para la resolución de antinomias, que podríamos clasificar en: 1) Criterios relacionados con la validez de las normas, para resolver los casos de antinomias aparentes y 2) Criterios relacionados con la aplicabilidad de la norma.

En cuanto a los criterios relacionados con la validez de las normas tenemos:

- **Criterio de competencia:** La norma a adoptar es la emitida por el órgano competente para regular la materia.
- **Criterio de jerarquía (*lex superior derogat inferiori*):** Prevalece la disposición emitida por la autoridad de mayor rango.
- **Criterio cronológico (*lex posterior derogat priori*):** Cuando el conflicto surge entre de disposiciones promulgadas en distintos momentos, prevalece la más reciente.

En cuanto a los criterios relacionados con a la aplicabilidad tenemos:

- **Criterio jerárquico:** La norma aplicable es la que deriva de la aplicación de la disposición de mayor rango.
- **Criterio cronológico:** Resulta aplicable la norma promulgada más recientemente.
- **Criterio de especialidad (*lex specialis derogat generali*):** Cuando entre las normas que colisionan pueda establecerse una relación de especialidad, debe aplicarse la norma especial o más específica.

- **Criterio de prevalencia:** Cuando las normas promulgadas por distintos órganos con competencias concurrentes, el conflicto debe resolverse mediante la aplicación de una regla de aplicabilidad.

Por otra parte, el Neoconstitucionalismo ha transformado profundamente los sistemas jurídicos, así como los conflictos normativos, al incorporar a los principios en la categoría de normas jurídicas de aplicación directa.

Es así que ahora el ordenamiento jurídico, por un lado, contempla reglas que son disposiciones con condiciones de aplicación cerradas, mientras que por otro adopta principios con condiciones de aplicación abiertas y que según Dworkin tienen un mandato de optimización.

### **8.7 El razonamiento jurídico**

Guastini (2018) entiende por razonamiento un discurso compuesto por una secuencia de enunciados, de los cuales uno cumple la función de tesis y los demás de premisas que la sustentan.

Si bien las normas carecen de valores de verdad, no sucede lo propio con las proposiciones en las que se pueden traducir, es así que en los razonamientos normativos los enunciados deónticos no expresan normas sino proposiciones incorporadas en normas.

Cabe señalar que todas las sentencias o resoluciones judiciales tienen en su estructura la parte dispositiva y la motivación. La parte dispositiva se constituye en la conclusión del razonamiento, mientras que la motivación se constituye por el conjunto de argumentos adoptados que justifican la decisión, es decir, el razonamiento jurídico.

Este razonamiento se estructura en dos niveles, la justificación interna y justificación externa. La justificación interna está constituida por las premisas necesarias y suficientes para sustentar lógicamente la decisión, tiene un carácter lógico deductivo, con una estructura silogística o al menos deductiva, que incluye una norma entre sus premisas. Para identificar el *ratio decidendi* es preciso identificar el núcleo del razonamiento del intérprete, particularmente la premisa normativa de justificación interna.

La justificación externa está conformada por las premisas que justifican la elección de las premisas que sustentan la justificación interna, no es lógica-deductiva y tiene carácter retórico o entimemático<sup>4</sup>. Está constituida de dos cadenas de argumentos, la primera que sustenta la elección de la premisa normativa y otra que contempla los argumentos adoptados como sustento de la premisa cognoscitiva.

La justificación externa se centra en los siguientes tipos de problemas: 1) La validez formal de los textos normativo, 2) La interpretación de los textos normativos y 3) La validez material de la norma asumida como premisa en la justificación interna.

### **8.8 Particularidades de la interpretación jurídica tributaria**

La interpretación jurídica tributaria se ocupa de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, es decir, las normas que regulan la imposición y recaudación de impuestos y otros tributos. Se trata de una disciplina especializada dentro de la interpretación jurídica en general, ya que implica el análisis de normas específicas que se aplican en el ámbito fiscal.

---

<sup>4</sup> Entimema hace referencia a un silogismo incompleto en el sentido de que no se expresa una premisa, que se da por implícitamente sobreentendida.

La interpretación jurídica tributaria se diferencia de la interpretación jurídica en general en algunos aspectos:

- **Mayor complejidad técnica:** La interpretación jurídica tributaria requiere de conocimiento de conceptos e institutos propios del ámbito tributario aduanero, necesarios para la determinación de la base imponible, la aplicación de exenciones y deducciones, y el cálculo de intereses y sanciones.
- **Mayor nivel de conflictividad:** Las normas tributarias suelen ser objeto de interpretaciones divergentes y controversias, debido a la complejidad técnica y a la frecuente actualización y reforma de las normas tributarias que dificultan su aplicación en el tiempo.
- **Mayor peso de los principios y valores fiscales:** La interpretación jurídica tributaria se rige por principios y valores específicos del ámbito fiscal, como la capacidad contributiva, la equidad y la eficiencia recaudatoria, que pueden tener un peso determinante en la interpretación de las normas tributarias.

Asimismo, la interpretación tributaria contempla otros criterios propios de esta rama del Derecho, como es el de la adecuación a la realidad económica prevista en el Artículo 8 del Código Tributario Boliviano.

## 9. MARCO CONCEPTUAL

El marco conceptual de la presente investigación está integrado por términos propios de instituciones del derecho aduanero, del derecho tributario y del derecho penal. Asimismo, se

consideran los conceptos fundamentales desarrollados por la doctrina en materia de interpretación tributaria y argumentación jurídica.

### **9.1 Derecho tributario**

En el ámbito del derecho tributario, tenemos que referirnos inicialmente a las facultades que la ley reconoce a las administraciones tributarias. Estas se pueden comprender como los poderes y atribuciones que el ordenamiento tributario concede a los sujetos activos de la relación tributaria, para llevar a cabo sus funciones de fiscalización, control y recaudación de impuestos.

La existencia de estas facultades o poderes, es imprescindible para que las administraciones tributarias puedan cumplir con su función, ya que establecen el marco general que les permite verificar la correcta liquidación y pago de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En el ámbito aduanero, la figura del contribuyente queda encarnada en el importador, es decir, la persona natural o jurídica, debidamente registrada ante la Aduana Nacional, que como resultado de una operación de comercio exterior, presenta ante la Aduana Nacional una declaración de Importación para el Consumo.

No obstante, existe otra figura tan importante como el importador, que es la del Agente Despachante de Aduana. Este operador surge como consecuencia de la complejidad técnica de la liquidación de los tributos aduaneros de importación y la tramitación aduanera<sup>5</sup>. Es despachante de aduana cumple la función de auxiliar de la función aduanera, al realizar por

---

<sup>5</sup> La liquidación aduanera se basa en tres pilares: 1) Clasificación arancelaria, que permite identificar la alícuota que un bien debe pagar para ser importado, 2) Valoración aduanera, mediante la cual se determina la base imponible a aplicar para la liquidación de Tributos y 3) Normas de Origen, a partir de cuya aplicación es posible establecer si corresponde aplicar o no a una mercancía un tratamiento preferencial en cuanto al monto de tributos a pagar. Todas ellas son áreas especializadas que requieren de un conocimiento profundo, que no es posible exigir a un importador.

cuenta de terceros despachos aduaneros, dando fe sobre la operación y de la correcta liquidación de tributos aduaneros. Por regla general, los trámites aduaneros ser presenten obligatoriamente a través de estos operadores.

La principal implicancia de la participación del agente despachante de aduana en la tramitación de la importación de la mercancía, es que este se convierte en Sujeto Pasivo y con ello adquiere responsabilidad tributaria solidaria con el importador, tanto respecto a los tributos aduaneros y accesorios como a las sanciones pecuniarias.

La doctrina señala respecto a la responsabilidad tributaria:

Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (*idem debitum*), son también *interdependientes* (Villegas, 2001, p. 263)

Por otra parte, si bien la administración aduanera no interviene en la elaboración de la declaración de mercancías, ni controla la totalidad de las importaciones que pasan por aduana; legalmente tiene el derecho de comprobar *ex post* la correcta liquidación de tributos, así como el cumplimiento de la legislación aduanera. Esta es la denominada facultad de comprobación y consiste en la verificación de la información proporcionada por los contribuyentes, a través de la revisión de sus operaciones de importación mediante la revisión de la documentación soporte del despacho aduanero, la revisión de libros contables y registros fiscales, la solicitud de información y documentación complementaria, la realización de inspecciones y verificaciones, entre otras.

El objetivo de esta comprobación es verificar la correcta aplicación de las leyes y normas aduaneras, para prevenir, detectar y reprimir el fraude fiscal. Estas verificaciones llevan la denominación genérica de controles aduaneros, que de acuerdo al momento en que se realizan pueden ser anteriores, durante o posteriores al despacho aduanero.

Denominaremos genéricamente al control posterior al despacho aduanero y retiro de la mercancía como fiscalización posterior<sup>6</sup>. Generalmente este control prescinde de la revisión de las mercancías (que pueden ya haber sido dispuestas por el importador) y se centra en un control por auditoría, basado en la revisión de documentación contable y comercial. Generalmente se controlan en forma posterior aspectos de la declaración que requieren un mayor análisis y tiempo para su verificación, tal el caso del valor declarado y el origen de las mercancías.

Cuando de la revisión surgen observaciones a la liquidación que afectan el monto que debió percibir el estado, hablamos de una determinación tributaria, que se puede definir como el *“(...) acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeat”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeat”)*”(Villegas, 2001, p. 329).

Sin embargo, durante el control también se pueden establecer indicios de comisión de ilícitos aduaneros, que de ser de naturaleza contravencional deben ser sustanciados a través del procedimiento sancionatorio previsto en los Artículos 166 al 169 del Código Tributario Boliviano.

---

<sup>6</sup> Sin embargo, el control posterior tiene dos denominaciones de acuerdo con el alcance que tenga según el número de declaraciones aduaneras a comprobar. Se denomina control diferido cuando se controla una sola declaración y fiscalización posterior cuando el control recae en todas las declaraciones de una o más gestiones.

Por otra parte, el Artículo 169 establece el procedimiento que se debe seguir para la determinación tributaria en los casos en los que además de surgir una deuda tributaria también se establezca la presunta comisión de ilícitos aduaneros, en cuyo caso se unificarán el procedimiento sancionatorio con el de determinación, asimilándose la resolución determinativa a una resolución sancionatoria.

## **9.2 Valoración aduanera**

La valoración aduanera es el procedimiento mediante el cual se determina el valor de las mercancías importadas o exportadas para el cálculo de los impuestos y aranceles aplicables en la aduana.

En Bolivia, la determinación del valor es llevada en primera instancia por el Importador o Comprador de las mercancías, con base en la documentación comercial, de transporte, financiera y otra que respalda su importación, aplicando el Método de Valor de Transacción previsto en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC. Al efecto, elabora el Importador la Declaración Andina del Valor que contiene información sobre los elementos de hecho y circunstancias comerciales relativas a la transacción comercial; documento con base al cual el despachante de aduana elabora la declaración de importación.

Conforme señala el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, el Método de Valor de Transacción se basa en el valor real o de mercado de las mercancías importadas y permite garantizar la objetividad y la transparencia en la determinación del valor en aduana de las mercancías, por lo que es el principal método de valoración.

No obstante, el mencionado acuerdo prevé otros cinco métodos de valoración aduanera, que sólo pueden ser aplicados por la administración aduanera, en los casos en los que se

constate durante una verificación que el Método de Valor de Transacción no puede aplicarse; ya sea por no existir una venta para la exportación, existir contraprestaciones que no pueden ajustarse o que el importador no haya demostrado a satisfacción de la Aduana el precio realmente pagado o por pagar. Los métodos de valoración son los siguientes:

- Valor de Transacción de las mercancías importadas
- Valor de Transacción de mercancías idénticas
- Valor de Transacción de mercancías similares
- Método del Valor Deductivo
- Método del Valor Reconstruido
- Método del Último Recurso

Esta facultad que tiene la administración aduanera para cambiar el método de valoración, está debidamente reglada en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera, que además reconoce el derecho de las administraciones aduaneras para salvaguardar el interés fiscal. Al respecto, el mencionado acuerdo en su Artículo 17 señala: *“Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana”*.

En suma, el ajuste de valor en estos casos no surge de una acción u omisión de importador, sino del ejercicio de la facultad que le asiste a la Administración Aduanera de cambiar de método de valoración, cuando se presenten las circunstancias previstas en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

Por su parte, el Código Tributario impone a la administración aduanera la obligación de fundamentar las resoluciones administrativas, que no es otra cosa que proporcionar una justificación o explicación legalmente válida y suficiente que respalde la decisión adoptada en el acto jurídico.

La fundamentación de un acto jurídico es esencial para garantizar la transparencia y la objetividad en la toma de decisiones, pues permite dar a conocer a los afectados el por qué se ha tomado la decisión, de forma de darles la oportunidad de impugnar la decisión en caso de considerarla injustificada. La fundamentación también es importante para garantizar el control jurisdiccional, puesto que la instancia que conoce la impugnación debe contar con una explicación clara y detallada de las razones y motivos que llevaron a la toma de la decisión, para poder emitir un pronunciamiento respecto a la correcta interpretación de las disposiciones normativas o valoración de la prueba.

En los casos que la administración aduanera rechace el Valor de Transacción y aplique otro método de valoración, inevitablemente surgirá una variación de valor, que se constituye en la diferencia entre la base imponible determinada y la que inicialmente declaró el importador a efectos de la liquidación de los tributos de importación. Es sobre esta diferencia en valor que la administración aduanera determina el tributo que se debe pagar, conjuntamente el ajuste por inflación y los intereses.

### **9.3 Ilícitos aduaneros**

El Código Tributario Boliviano conceptualiza el ilícito tributario como cualquier acción u omisión que viole normas tributarias materiales o formales; clasificándolos en consideración a su gravedad y vía de procesamiento en contravenciones y delitos tributarios.

Las contravenciones son infracciones administrativas que se cometen en el desarrollo de operaciones o gestiones aduaneras. Por su naturaleza, el procedimiento sancionador puede ser sustentado por la Administración Aduanera y su impugnación sustentada en vía administrativa ante la Autoridad de Impugnación Tributaria. Son contravenciones tributarias las siguientes:

- Omisión de inscripción en los registros tributarios;
- No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
- Omisión de pago;
- Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181;
- Incumplimiento de otros deberes formales;
- Las establecidas en la Ley General de Aduanas N° 1990<sup>7</sup>

Por su parte, son delitos tributarios aquellas en las que se incurre por la comisión de delitos aduaneros, como el contrabando de gran magnitud, la falsificación de documentos aduaneros, el uso de documentos falsos, el tráfico de drogas o de armas, entre otros. Estas infracciones tienen consecuencias más graves para los infractores y pueden ser sancionadas con penas privativas

---

<sup>7</sup> Al respecto el Artículo 186 de la Ley General de Aduanas N° 1990 señala: “Comete contravención aduanera quien, en el desarrollo de una operación o gestión aduanera, incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente Ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros. Las contravenciones aduaneras son las siguientes: a) Los errores de transcripción en declaraciones aduaneras que no desnaturalicen la precisión de aforo de las mercancías o liquidación de los tributos aduaneros. b) La cita de disposiciones legales no pertinentes, cuando de ello no derive un pago menor de tributos aduaneros. c) El vencimiento de plazos registrados en aduana, cuando en forma oportuna el responsable del despacho aduanero eleve, a consideración de la administración aduanera, la justificación que impide el cumplimiento oportuno de una obligación aduanera. En este caso, si del incumplimiento del plazo nace la obligación de pago de tributos aduaneros, éstos serán pagados con los recargos pertinentes actualizados. d) El cambio de destino de una mercancía que se encuentre en territorio aduanero nacional, siempre que ésta haya sido entregada a una administración aduanera por el transportista internacional, diferente a la consignada como aduana de destino en el manifiesto internacional de carga o la declaración de tránsito aduanero. e) La resistencia a órdenes e instrucciones emitidas por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera, a los transportadores internacionales de mercancía, a propietarios de mercancías y consignatarios de las mismas y a operadores de comercio exterior. f) La falta de información oportuna solicitada por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera y a los transportadores internacionales de mercancías. g) Cuando se contravenga lo dispuesto en el literal c) del Artículo 12° de la presente Ley. h) Los que contravengan a la presente Ley y sus reglamentos y que no constituyan delitos”.

de libertad o medidas de seguridad, por lo que los procesos que pretendan castigarlos sólo pueden ser conocidos la justicia ordinaria.

No obstante, para el caso de las ilícitos de menor trascendencia jurídica, bajo el principio de autotutela, la Administración Aduanera tiene la facultad de procesar en la vía administrativa, imponer y ejecutar sanciones a los importadores y en general a todo operador de comercio exterior que incurran en los tipos contravencionales legalmente previstos. Para ello cuenta con facultades para calificar la conducta y establecer la sanción de acuerdo a principios de gravedad y reincidencia.

Si bien el procesamiento de contravenciones tributarias cuenta con un procedimiento especial previsto en el Código Tributario, en su desarrollo también se deben considerar los principios generales del Derecho Penal. El derecho sancionador administrativo también forma parte de *ius puniendi* del estado, diferenciándose únicamente respecto la autoridad legalmente facultada para impone la sanción. Este entendimiento ha sido desarrollado ampliamente en la jurisprudencia constitucional, que enfatiza que en la sustanciación de procesos sancionatorios administrativos se debe velar por el respeto al Debido Proceso, el Principio de Legalidad (que comprende también la forma en la que se encara la subsunción), Principio de Taxatividad como elementos rectores del proceso sancionatorio, entre otros<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> La Sentencia Constitucional Plurinacional 0394/2014 se constituye en la fundadora de la jurisprudencia que en sus fundamentos doctrinales señala: “(...) **III.1. El poder punitivo del Estado y sus manifestaciones en el ámbito de la potestad administrativa sancionatoria** (...) la SCP 0137/2013 de 5 de febrero, ha establecido que ‘...uno de los causes propios de la función administrativa, se manifiesta en la llamada ‘potestad administrativa sancionatoria’, cuyo fundamento encuentra razón de ser en el poder punitivo del Estado, presupuesto que en el ámbito disciplinario, debe enmarcarse a los postulados propios de un Estado Constitucional de Derecho, en el cual, los procedimientos sancionatorios, son coherentes con los derechos fundamentales (...)’ (las negrillas corresponden al original). En el marco de esta comprensión el proceso administrativo sancionador, se encuentra configurado por principios esenciales que aseguren el respeto pleno a las reglas de un debido proceso administrativo, entre los cuales se encuentran: el principio de independencia, de imparcialidad, de competencia, de buena fe, el *non bis in idem* y el de legalidad entre otros (...) **III.2. El principio de legalidad y su incidencia en la potestad administrativa sancionatoria.** (...) la potestad administrativa sancionatoria, se configura como: “una

## 9.4 Impugnación Tributaria

La legislación boliviana reconoce el derecho de los contribuyentes y sujetos pasivos a impugnar los actos definitivos de la administración tributaria, ya sea a través de la vía judicial mediante la demanda contencioso tributaria o recurriendo a la jurisdicción administrativa establecida en el Título III del Código Tributario Boliviano. La impugnación por cualquier vía implica la renuncia de la otra y en el caso de optarse por la administrativa, el fallo definitivo que se emita sólo puede ser recurrido mediante la vía del contencioso administrativo que se tramita de puro derecho.

---

potestad reglada, a partir de la cual, encuentra razón de ser el principio de legalidad, el cual, en un Estado Constitucional de Derecho como es el caso del Estado Plurinacional de Bolivia, expande su contenido dogmático para configurar el principio de constitucionalidad, en virtud del cual, todos los actos de la administración, incluidos por supuesto aquellos que emanen de la potestad administrativa sancionatoria, se someten no solamente a un bloque de legalidad imperante, sino a la Constitución, entendiendo que en esta nueva visión de Estado, la Constitución tiene un valor normativo, es decir constituye fuente directa de derecho, presupuesto a partir del cual, se concibe la aplicación directa de los derechos fundamentales (...) La jurisprudencia constitucional, ha desarrollado ampliamente el principio de legalidad, señalando que para su observancia, se debe cumplir con dos condiciones esenciales para su aplicación: "...a) la garantía formal expresada en el resguardo del principio de la reserva legal en la medida en que es la Ley la que contiene las normas que tipifican las conductas como ilícitos o infracciones administrativas, así como las sanciones; y b) la garantía material que en resguardo del principio de la seguridad jurídica se expresa en la necesaria tipificación de las conductas y el establecimiento de las sanciones tanto en forma directa, a través de las normas contenidas en la Ley, cuanto por remisión conocida como tipificación indirecta" (el resaltado es nuestro) (SC22/2002 de 6 de marzo). La proyección de este principio alcanza al ámbito administrativo sancionador, (...) es fundamental precisar que las sanciones penales como las administrativas son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, y como tales, deben cumplir ciertas condiciones para ser válidas (...) La realización material del principio de legalidad también viene condicionada por la forma como se encare el proceso de subsunción de la conducta en el tipo descrito por la norma sancionadora; pues, todo el andamiaje que importan las garantías formales, quedarían reducidas a la nada, si fuera conforme a derecho, aplicar un precepto distinto, al de la conducta atribuida o imputada".

**III.3. El principio de taxatividad como elemento esencial del principio de legalidad en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora** (...) Del principio de legalidad emerge el principio de taxatividad de la norma penal o disciplinaria, que implica la suficiente predeterminación normativa de los ilícitos y sus consecuencias jurídicas (...) que exige que las conductas tipificadas como faltas disciplinarias, sean descritas de forma que generen certeza, sin necesidad de interpretación alguna, sobre el acto o conducta sancionada, así como sobre la sanción impuesta, pues la existencia de un precepto sancionador sin la suficiente claridad del acto que describe como lesivo a un bien jurídico protegido, puede dar lugar a que sean las autoridades encargadas de aplicar dicho precepto quienes creen el tipo para adecuarlo a la conducta procesada, lo que no coincide con los principios de legalidad y debido proceso (...).

En Bolivia, la Autoridad de Impugnación Tributaria que sustituyó en funciones a la Superintendencia Tributaria, es la entidad encargada de la administración de justicia tributaria en vía administrativa. La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) se crea como un ente autónomo con independencia funcional, administrativa y financiera, cuyo objetivo es el garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes y asegurar la correcta aplicación de la normativa tributaria. Para ello, desarrolla su labor bajo procedimientos que garantizan la transparencia, independencia e imparcialidad en su labor.

Para cumplir con esta delicada función de naturaleza técnica y legal muy especializada, se apoya en un equipo técnico multidisciplinario, compuesto por profesionales de las área del Derecho, Ciencias Económicas y Comercio Internacional.

Entre las principales características del procedimiento de impugnación ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, se pueden señalar las siguientes:

- Sólo admite la impugnación de actos definitivos de contenido tributario.
- Están legitimados para presentar los recursos, todo aquel cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados.
- Puede ser presentado sin la necesidad de intervención de un profesional abogado.
- No son aplicables en el proceso tercerías, excepciones, recusaciones, ni incidente alguno.

- Es un proceso esencialmente escrito.
- Prevé dos instancias para dirimir el conflicto<sup>9</sup>.
- Las resoluciones son escritas y deben contemplar la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas (congruencia).
- Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado (fundamentación).
- Las resoluciones que resuelven los Recursos de Alzada y Jerárquico pueden ser de tres tipos: Revocatorias totales o parciales, confirmatorias o anulatorias con reposición hasta el vicio más antiguo.
- Una vez que adquieren firmeza, las resoluciones que resuelven los Recursos de Alzada y Jerárquico adquieren la calidad de Título de Ejecución Tributaria.

Es importante mencionar que la sustanciación de los recursos de alzada y jerárquicos se rige por los principios de legalidad, debido proceso, contradicción, motivación, verdad material, economía procesal y celeridad:

---

<sup>9</sup> La primera es el denominado Recurso de Alzada, que el Sujeto Pasivo presenta ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria competente, de acuerdo a la jurisdicción territorial de la Administración Tributaria. La segunda instancia se denomina Recurso Jerárquico y puede ser presentada por cualquiera de las partes que se considere afectada por la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada; este se presenta ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria con sede en la ciudad de La Paz.

- En cuanto al principio de legalidad, se establece que las actuaciones de la AIT deben estar basadas en la ley y en los principios tributarios, evitando cualquier tipo de arbitrariedad en la resolución de los recursos.
- El principio de debido proceso establece que el contribuyente tiene derecho a ser notificado de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, así como también el derecho a presentar prueba y alegatos, además de ser oído en todo momento del proceso.
- El principio de contradicción establece que la Autoridad de Impugnación Tributaria debe permitir que las partes involucradas presenten los argumentos y pruebas que consideren convenientes, debiendo considerarlas y valorarlas de manera objetiva para la resolución de los recursos.
- El principio de motivación establece que las resoluciones emitidas por la AIT deben estar debidamente fundamentadas y motivadas en hechos y pruebas concretas.
- El principio de verdad material establece que se debe buscar la verdad de los hechos y no limitarse a la verdad formal que expresan los documentos que cursan en el expediente.
- El principio de economía procesal establece que la AIT debe realizar un uso eficiente y racional de los recursos.
- El principio de celeridad establece que la AIT debe resolver los recursos de manera oportuna y en un plazo razonable.

## **10. MARCO JURÍDICO**

El marco jurídico está constituido por las normas sustantivas y adjetivas que regulan la relación tributaria y los procedimientos tributarios, la interpretación jurídica de la norma tributaria, la valoración aduanera, la aplicación de sanciones y la impugnación en sede administrativa.

### **10.1 Ley General de Aduanas**

**Artículo 7.-** En la obligación tributaria aduanera el Estado es sujeto activo. Los sujetos pasivos serán el consignante o el consignatario, el despachante y la agencia despachante de aduanas cuando éstos hubieran actuado en el despacho.

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

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

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

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

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

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

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

**Artículo 42.-** El Despachante de Aduana, como persona natural y profesional, es auxiliar de la función pública aduanera. Será autorizado por la Aduana Nacional previo examen de suficiencia, para efectuar despachos aduaneros y gestiones inherentes a operaciones de comercio exterior, por cuenta de terceros.

**Artículo 47.-** Los despachos aduaneros de importación podrán ser tramitados ante las administraciones aduaneras debidamente autorizadas al efecto (...)

El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes.(...).

**Artículo 48.-** El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana, sólo a efectos de la valoración aduanera, se regirán por lo dispuesto en el Acuerdo del GATT – 1994 y no asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de la Declaración Jurada del Valor en Aduanas que debe realizar el importador(...).

**Artículo 88.-** Importación para el consumo es el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas procedentes de territorio extranjero o zona franca, pueden permanecer definitivamente dentro del territorio aduanero. Este régimen implica el pago total de los tributos aduaneros de importación exigibles y el cumplimiento de las formalidades aduaneras.

**Artículo 143.-** La Valoración Aduanera de las 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 lo dispuesto por la Decisión 378 de la Comunidad Andina o las que la sustituyan o modificaciones que efectúe la Organización Mundial de Comercio OMC (...)

**Artículo 144.-** Cuando no pueda determinarse el Valor de Transacción, en aplicación del Artículo anterior, o no se derive de una venta para la exportación con destino a territorio nacional, se aplica uno de los siguientes métodos de valoración de forma sucesiva (...)

**Artículo 183.-** Quedará eximido de responsabilidad de las penas privativas de libertad por delito aduanero, el auxiliar de la función pública aduanera que en el ejercicio de sus funciones, efectúe declaraciones aduaneras por terceros, transcribiendo con fidelidad los documentos que reciba de sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios de las mercancías, no obstante que se establezcan diferencias de calidad, cantidad, peso o valor u origen entre lo declarado en la factura comercial y demás documentos aduaneros transcritos y lo encontrado en el momento del despacho aduanero.

Se excluyen de este eximente los casos en los cuáles se presenten cualquiera de las formas de participación criminal establecidas en el Código Penal, garantizando para el auxiliar de la función pública aduanera el derecho de comprobar la información proporcionada por sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios.

**Artículo 186.-** Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera, incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente Ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros (...)

## **10.2 Reglamento a la Ley General de Aduanas**

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

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

**Artículo 13° (Sujeto Pasivo de la obligación aduanera).**- El pago de las obligaciones aduaneras debe ser efectuado por los sujetos pasivos indicados en la Ley y en este Reglamento (...)

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

**Artículo 41° (Calidad de auxiliar de la función pública aduanera).**- El Despachante de Aduana es el auxiliar de la función pública aduanera, autorizado para realizar despachos por cuenta de terceros, sea que actúe de manera independiente o como representante legal, socio, accionista o dependiente, de una Agencia Despachante de Aduana, empresa industrial o comercial.

El auxiliar de la función pública aduanera tiene como fin principal colaborar con la Aduana Nacional en la correcta aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior para la adecuada ejecución de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades en materia aduanera.

Con este fin, el Despachante de Aduana y la Agencia Despachante de Aduana, son responsables de la correcta aplicación de la normativa aduanera en los actos y procedimientos aduaneros en los que intervengan.

**Artículo 61° (Responsabilidad solidaria e indivisible).**- El Despachante de Aduana independiente o la Agencia Despachante de Aduana, según corresponda, responderá solidariamente con su comitente, consignante o consignatario de las mercancías, por el pago total de los tributos aduaneros, actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervengan, salvo las eximentes de responsabilidad establecidas en el Artículo 183 de la Ley.

La responsabilidad solidaria e indivisible sobre la obligación tributaria aduanera, nace desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la declaración de mercancías.

**Artículo 249° (Responsabilidad del despachante de aduana).**- El Despachante de Aduana podrá delimitar su responsabilidad en la determinación del valor en aduana, teniendo como respaldo la declaración jurada del valor en aduanas y la documentación que debe entregarle su mandante, conforme a las normas dictadas por la Aduana Nacional. La declaración jurada del valor en aduana y sus respectivas instrucciones, serán determinadas por la Aduana Nacional.

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

- a) Método del valor de transacción.
- b) Método del valor de transacción de mercancías idénticas.
- c) Método del valor de transacción de mercancías similares.
- d) Método de procedimiento deductivo.

- e) Método de procedimiento reconstruido.
- f) Método del último recurso.

**Artículo 251° (Aceptación del Valor de Transacción).**- Para la aplicación de este método se aplicarán los requisitos establecidos en el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio - O.M.C., ajustados de conformidad con el Artículo 8 del citado Acuerdo y sus notas interpretativas, así como la normativa emitida dentro de los acuerdos de integración regional de los cuales forma parte el Estado Plurinacional de Bolivia (...)

En caso de no poder determinarse el valor de transacción se aplicarán los métodos secundarios de valoración en forma sucesiva.

**Artículo 258° (Informes de Variación de Valor).**- El Informe de Variación de Valor es el instrumento que se formula en el proceso de valoración de las mercancías y determinación de los tributos aduaneros aplicables, señalando las diferencias de valor con respecto a lo declarado por el importador en la declaración jurada de valor en aduanas. El Informe de Variación de Valor podrá ser elaborado por el funcionario aduanero de acuerdo a los procedimientos que establezca la Aduana Nacional.

**Artículo 265° (Interpretación y Aplicación).**- La interpretación y aplicación del presente capítulo debe efectuarse en concordancia con lo establecido en el Acuerdo del Valor del GATT de 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 Organización Mundial de Aduanas, así con las decisiones del Comité de Valoración en Aduanas del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, que forman parte del presente reglamento.

**Artículo 283° (Principio de legalidad).**- Para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención aduanera, deberá existir infracción de la Ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma. Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una contravención se aplicará la sanción mayor o más grave.

**Artículo 284° (Facultad para calificar contravenciones).**- La Aduana Nacional, a través de sus autoridades competentes, tiene la facultad de calificar y sancionar administrativamente la contravención aduanera conforme a lo previsto por la Ley y el presente reglamento.

**Artículo 286° (Causales, atenuantes y excluyentes de responsabilidad).**- Quien ponga en conocimiento de la autoridad aduanera, por propia iniciativa e interés, cualquier contravención aduanera, antes de una fiscalización o requerimiento por parte de la Aduana, será pasible a la sanción mínima que le corresponda.

La responsabilidad personal emergente de la comisión de una contravención aduanera podrá ser materia de exclusión en casos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente acreditados.

**Artículo 296° (Facultad de control y fiscalización).**- La Aduana Nacional ejercerá la facultad de control y fiscalización aduanera en el territorio nacional, sobre las siguientes personas naturales o jurídicas descritas de manera enunciativa y no limitativa:

- a) Importadores (...);
- e) Agencias Despachantes de Aduana y Despachantes de Aduana(...)

### **10.3 Código Tributario Boliviano Ley Nº 2492.**

**Artículo 5.- (Fuente, prelación normativa y derecho supletorio).**

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El presente Código Tributario.
4. Las Leyes.
5. Los Decretos Supremos.
6. Resoluciones Supremas.(...)

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

**Artículo 6.- (Principio de legalidad o reserva de ley).**

I. Sólo la Ley puede:(...)

6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

Reproducción (...)

**Artículo 8.- (Métodos de interpretación y analogía).**

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal (...)

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

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

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

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

**Artículo 22.- (Sujeto Pasivo).** Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

**Artículo 23.- (Contribuyente).** Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria (...)

**Artículo 26.- (Deudores Solidarios).**

I. Están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador, salvo que la Ley especial dispusiere lo contrario (...)

**Artículo 47.- (Componentes de la deuda tributaria).**

I. La Deuda Tributaria (DT) es el tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de Vivienda más intereses (I) que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, sin la necesidad de intervención o requerimiento alguno de la Administración Tributaria (...)

**Artículo 66.- (Facultades específicas).** La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;
2. Determinación de tributos; (...)
9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;(...)

**Artículo 69.- (Presunción a favor del sujeto pasivo).** En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias.

**Artículo 78.- (Declaración jurada).**

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

**Artículo 92.- (Definición).** La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

**Artículo 93.- (Formas de determinación).**

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.

2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.

(...)

**Artículo 99.- (Resolución Determinativa). (...)**

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.

**Artículo 132.- (Creación, objeto, competencias y naturaleza).** Crease la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional. La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

**Artículo 143.- (Recurso de Alzada).** El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.
2. Las resoluciones sancionatorias (...)

**Artículo 144.- (Recurso Jerárquico).** Quién considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución.

El Recurso Jerárquico será sustanciado por el Superintendente Tributario General conforme dispone el Artículo 139 inciso b) de este Código.

**Artículo 148.- (Definición y clasificación).**

I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.(...)

I. El procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley del Procedimiento Administrativo.(...)

**Artículo 151.- (Responsabilidad por ilícitos tributarios).** Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones Ley 2492 reglamentarias.

De la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan, las que serán establecidas conforme a los procedimientos del presente Código.

De la comisión de un delito tributario, que tiene carácter personal, surgen dos responsabilidades: una penal tributaria y otra civil.

**Artículo 153.- (Causales de exclusión de responsabilidad).**

I. Sólo son causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria las siguientes:

1. La fuerza mayor;
2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria; (...)
4. Las causales de exclusión en materia penal aduanera establecidas en Ley especial como eximentes de responsabilidad.

II. Las causales de exclusión sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria. (...)

**Artículo 153 bis.-** Quedará eximido de responsabilidad de las penas privativas de libertad por delito aduanero, el auxiliar de la función pública aduanera que en ejercicio de sus funciones, efectúe declaraciones aduaneras por terceros, transcribiendo con fidelidad los documentos que reciba de sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios de las mercancías, no obstante que se establezcan diferencias de calidad, cantidad, peso o valor u origen entre lo declarado en la factura comercial y demás documentos aduaneros transcritos y lo encontrado en el momento del despacho aduanero.

Se excluyen de este eximente los casos en los cuales se presenten cualquiera de las formas de participación criminal establecidas en el Código Penal, garantizando para el auxiliar de la función pública aduanera el derecho de comprobar la información proporcionada por sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios.

**Artículo 165.- (Omisión de pago).** El que por acción u omisión no pague o pague de menos el tributo, no efectúe las retenciones o percepciones de tributos a que está obligado u obtenga

indebidamente liberaciones, exenciones, beneficios o valores fiscales, será sancionado con una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido actualizado.

Esta contravención, en los casos que corresponda, será sancionada de acuerdo a lo establecido en Ley específica.

**Artículo 166.- (Competencia).** Es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria. Las sanciones se impondrán mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, salvando las sanciones que se impusieren en forma directa conforme a lo dispuesto por este Código.

**Artículo 169.- (Unificación de procedimientos).**

I. La Vista de Cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y de apertura de término de prueba y la Resolución Determinativa se asimilará a una Resolución Sancionatoria (...)

**Artículo 195.- (Recursos admisibles).**

I. Ante la Superintendencia Tributaria son admisibles únicamente los siguientes Recursos Administrativos:

- a) Recurso de Alzada; y,
- b) Recurso Jerárquico.

II. El Recurso de Alzada no es admisible contra medidas internas, preparatorias de decisiones administrativas, incluyendo informes y Vistas de Cargo u otras actuaciones administrativas previas incluidas las Medidas Precautorias que se adoptaren a la Ejecución Tributaria ni contra ninguno de los títulos señalados en el Artículo 108 del presente Código ni contra los autos que

se dicten a consecuencia de las oposiciones previstas en el párrafo II del Artículo 109 de este mismo Código, salvo en los casos en que se deniegue la Compensación opuesta por el deudor.

III. El Recurso Jerárquico solamente es admisible contra la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada.

IV. La interposición del Recurso de Alzada, así como el del Jerárquico, tienen efecto suspensivo.

**Artículo 200.- (Principios).** Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. (...)
2. Principio de oralidad. (...)

**Artículo 202.- (Legitimación activa).** Podrán promover los recursos administrativos establecidos por la presente Ley las personas naturales o jurídicas cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre.

**Artículo 211.- (Contenido de las resoluciones).**

I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.

III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado; (...)

**Artículo 212.- (Clases de resolución).**

I. Las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, podrán ser:

- a) Revocatorias totales o parciales del acto recurrido;
- b) Confirmatorias; o,
- c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo.

**10.4 Reglamento al Código Tributario.**

**Artículo 4.- (Responsables de la obligación tributaria).** Son responsables de la obligación tributaria:

- a) El Sujeto pasivo en calidad de contribuyente o su sustituto en los términos definidos en la Ley N° 2492.
- b) Los terceros responsables por representación o por sucesión, conforme a lo previsto en la ley citada y los responsables establecidos en la Ley N° 1990 y su reglamento.

**Artículo 19.- (Resolución determinativa).** La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de dicha Ley.

En el ámbito aduanero, los fundamentos de hecho y de derecho contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso.

**Artículo 48.- (Facultades de control).** La Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los Artículos 21 y 100 de la Ley N° 2492 en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido. La verificación de

calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

**Artículo 49.- (Facultades de fiscalización).** La Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los Artículos 21, 100 y 104 de la Ley N° 2492.

Dentro del alcance del Artículo 100 de la Ley N° 2492, podrá: (...)

a) Practicar las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia, valor, costo de producción, manipulación, transformación, transporte y comercialización de las mercancías. (...)

## **10.5 Decisión N° 571 de la Comunidad Andina**

### **Artículo 2.- Valor en Aduana.**

El valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento.

### **Artículo 3.- Métodos para determinar el valor en aduana.**

De conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los derechos e impuestos a la importación son los siguientes:

1. Primer Método : Valor de Transacción de las mercancías importadas
2. Segundo Método: Valor de Transacción de mercancías idénticas
3. Tercer Método: Valor de Transacción de mercancías similares

4. Cuarto Método: Método del Valor Deductivo
5. Quinto Método: Método del Valor Reconstruido
6. Sexto Método: Método del “Ultimo Recurso”

**Artículo 8.- Declaración Andina del Valor y contenido.**

La Declaración Andina del Valor es un documento soporte de la declaración en aduana de las mercancías importadas. Debe contener la información referida a los elementos de hecho y circunstancias relativos a la transacción comercial de las mercancías importadas, que han determinado el valor en aduana declarado.

**Artículo 11.- Elaboración, Firma y Presentación.**

La Declaración Andina del Valor deberá ser elaborada y firmada por el importador o comprador de la mercancía; y cuando la legislación nacional del País Miembro así lo disponga por su representante legal o por quien esté autorizado para hacerlo en su nombre.

La Declaración Andina del Valor deberá ser presentada ante la autoridad aduanera, de manera conjunta con la declaración en aduana de las mercancías importadas, por el importador o por quien esté autorizado para hacerlo en su nombre, según lo establezca la legislación aduanera nacional.

**Artículo 13.- Responsabilidades.**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 11 de la presente Decisión, quien elabora y firma la Declaración Andina del Valor será responsable de:

- a) La veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en la declaración del valor;
- b) La autenticidad de los documentos presentados en apoyo de estos elementos; y,
- c) La presentación y suministro de toda información o documento adicionales necesarios para determinar el valor en aduana de las mercancías.

La infracción de lo dispuesto en este artículo será considerado como una falta administrativa sin perjuicio de lo que al efecto dispongan las disposiciones comunitarias y nacionales sobre control y fraude aduanero.

#### **Artículo 14.- Facultad de las Aduanas de los Países Miembros de la Comunidad Andina.**

Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

#### **Artículo 15.- Control del Valor en Aduana.**

Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.

### **10.6 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT 1994**

#### **Artículo 1**

1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

- i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
- ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
- iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador. a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y

d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.(...)

## **Artículo 17**

Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

## **10.7 Resolución Nº 1684 de la Comunidad Andina**

### **Artículo 36. Aplicación de los Métodos Secundarios.**

1. Cuando no se cumplan los requisitos mencionados en el artículo 5 de este Reglamento para la aplicación del Método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, se aplicarán los métodos secundarios de valoración mencionados en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571 en el orden sucesivo señalado en el artículo 4 de la misma.

2. Para la determinación del valor en aduana en aplicación de los métodos secundarios, además de los documentos justificativos correspondientes se tendrá en cuenta, cualquier otra información que pueda ser aportada por el importador o investigada en otras fuentes, en la forma y condiciones que establezcan las legislaciones nacionales.

## **11. HIPÓTESIS DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN**

La Aduana Nacional califica jurídicamente la variación de valor como Omisión de pago, interpretando la norma bajo el método literal restrictivo, sin considerar los demás métodos contemplados por el ordenamiento jurídico tributario ni la hermenéutica jurídica contemplada en la doctrina.

## **12. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN**

### **12.1 Variable independiente**

La variable independiente es la interpretación jurídica de las disposiciones tributarias, entendida como la actividad que consiste en establecer el significado o alcance de disposiciones normativas tributarias para su aplicación a un caso concreto.

Las dimensiones consideradas son la completitud, coherencia, adecuación, lógica y fundamentación. Sus indicadores son la adecuación y aceptabilidad.

Los indicadores considerados para su análisis son la existencia de lagunas y antinomias. La técnica utilizada es la recopilación documental y clasificación de doctrina y normativa referida a la interpretación jurídica.

### **12.2 Variable dependiente.**

La variable dependiente es la calificación jurídica, entendida como la

individualización del derecho a un caso concreto, clasificando una acción u omisión en el supuesto de hecho de alguna norma jurídica.

Las dimensiones a examinar son su lógica, coherencia, consistencia, claridad y completitud.

La técnica utilizada fue la recopilación documental de las resoluciones de recurso jerárquico, a ser obtenidas del registro público de la Autoridad de Impugnación Tributaria disponible en su página web en formato digital. Asimismo, se utilizó la técnica de encuestas para obtener la apreciación sobre la tera de interpretación jurídica, por parte del personal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, la Aduana Nacional y Operadores de Comercio Exterior.

### **12.3 Unidad de análisis.**

La unidad de análisis objeto de estudio es la Resolución de Recurso Jerárquico emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que sintetiza todos los antecedentes y argumentos sustentados por las partes en el proceso emergente de la impugnación del sujeto pasivo de una resolución administrativa-sancionatoria emitida por la Aduana Nacional.

El análisis documental de las resoluciones se complementó con la información obtenida de las encuestas realizadas al personal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, Aduana Nacional y operadores de comercio exterior.

### **12.4 Nexo Lógico.**

La aplicación de la norma a un caso concreto de hecho requiere de la interpretación jurídica, para poder establecer el significado y alcance de las disposiciones que regulan la

relación jurídica, determinando si esta es aplicable al caso y sus consecuencias jurídicas.

Existen situaciones en las que la interpretación como procedimiento no representa ninguna dificultad, dada la coherencia, consistencia, claridad y completitud del conjunto de disposiciones normativas que se aplican al caso.

Sin embargo, otras veces las disposiciones son oscuras, ambiguas, contradictorias entre si o incompletas, pudiendo llevar a distintos resultados interpretativos y consecuencias jurídicas, afectando de forma diferente a los derechos subjetivos de las partes en tanto se adopte una u otra interpretación.

Es bajo estas situaciones en las que la interpretación jurídica adquiere una gran relevancia jurídica y social, puesto que las posibles interpretaciones, muchas veces contradictorias entre si, agudizan el generan un conflicto adicional de otra índole, que requiere de la adopción de criterio valorativos.

La solución interpretativa adecuada, necesariamente requiere de coherencia, adecuación a la realidad, lógica y una fundamentación que legitime el fallo, alcanzando el fin último del derecho que es la paz social.

## **13. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

### **13.1 Métodos**

#### ***Método analítico sintético***

Primeramente se recurrió a este método para identificar y analizar todos los elementos que integran a la interpretación jurídica, su función y como estos encajan en un sistema interpretativo

que sea conforme al ordenamiento jurídico.

### ***Método inductivo***

Por medio de este método se analizó la *ratio decidendi* de los fallos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se puedan identificar las normas, metodología y criterios de interpretación adoptados.

### ***Método deductivo***

Se lo utilizó para identificar el conjunto de disposiciones normativas aplicables al caso objeto de estudio, bajo un criterio jerárquico normativo; además de deducir lógicamente el procedimiento que debiera aplicarse según el ordenamiento jurídico.

### ***Método comparativo***

Se aplicó el método comparativo, para establecer si la interpretación realizada por la Autoridad de Impugnación Tributaria es conforme al ordenamiento jurídico, identificando los aspectos que no se estarían considerando.

### ***Método histórico***

Se lo utilizó para tratar de comprender el origen de la institución de la valoración aduanera y los principios que la rigen. También se lo hizo para comprender la función de la Autoridad de Impugnación Tributaria con institución encargada de impartir justicia administrativa, así como los objetivos perseguidos con su creación.

### ***Método sistemático jurídico***

Se lo aplicó para agrupar las normas de valoración aduanera y sancionatorias administrativas en sistemas normativos coherentes, con el objeto de conocer y comprender el sentido y alcance de

las disposiciones jurídicas en la totalidad del ordenamiento jurídico.

## **13.2 Técnicas**

### **Encuestas**

A través de cuestionarios se realizaron encuestas a los operadores de comercio exterior, funcionarios de la Aduana Nacional y de la Autoridad de Impugnación Tributaria, para conocer las razones por las que impugnan las resoluciones sobre ajuste de valor emitidas por la Aduana Nacional y los criterios generales que se adoptan en la emisión de resoluciones determinativas y las que resuelven recurso de impugnación.

### **Análisis documental**

Se utilizó esta técnica para analizar, clasificar y tabular la información contenida en las resoluciones emitidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, disponibles al público general en el Registro Público<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> El Registro Público es un repositorio digital disponible en internet en la página web <https://platt.ait.gob.bo/registro-publico> que contiene todas las Resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria para resolver Recursos de Alzada y Jerárquicos. Este archivo está enmarcado en lo dispuesto por el Artículo 139, Inciso I) del Código Tributario Boliviano.

## **CAPITULO I**

# **CRITERIOS PARA LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA**

## CAPÍTULO I

### CRITERIOS PARA LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

#### 1.1 LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO BOLIVIANO

##### 1.1.1 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia

En cuanto a la aplicación de las normas, que invariablemente requiere de la interpretación jurídica, la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia establece lo siguiente:

#### **Artículo 410.**

I. Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.

II. La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:

1. Constitución Política del Estado.
2. Los tratados internacionales
3. Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena
4. Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los

órganos ejecutivos correspondientes.

### 1.1.2 Código Tributario Boliviano y su Reglamento

En el ordenamiento jurídico nacional, el Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 establece reglas y principios que se deben considerar para la interpretación de normas tributarias, por lo que no sería necesario recurrir a otras materias para establecer el alcance y contenido de las normas tributarias, salvo en cuanto a la consideración de los principios constitucionales de naturaleza tributaria<sup>11</sup>.

Al respecto, el Artículo 8 del Código Tributario señala:

#### **Artículo 5.- (Fuente, prelación normativa y derecho supletorio).**

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El presente Código Tributario.
4. Las Leyes.
5. Los Decretos Supremos.
6. Resoluciones Supremas.

---

<sup>11</sup> Al respecto, el Artículo 74 del Código Tributario Boliviano señala: “Artículo 74.- (Principios, normas principales y supletorias). Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria: 1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa”.

7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

#### **ARTÍCULO 8.- (MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN Y ANALOGÍA).**

*I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.*

*II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:*

*a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.*

*b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las*

*formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.*

*III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.*

De la lectura e interpretación de dichas disposiciones, se puede sacar las siguientes conclusiones:

- El Derecho Tributario contempla expresamente como fuente de derecho de aplicación directa a las normas constitucionales y de principios del Derecho Tributario o de otras ramas aplicables al caso en particular; enfatizando la primacía de la Constitución en la aplicación del Derecho.
- Para la interpretación jurídica es posible aplicar cualquiera de los métodos aceptados por la doctrina jurídica, aceptándose expresamente la posibilidad de arribar a una interpretación correctiva que trascienda el sentido literal de la disposición normativa, sea extensiva o restrictiva.
- La interpretación literal sólo es obligatoria para el caso de interpretación de disposiciones referida a exenciones tributarias.
- En normas relativas al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad

económica. Tal sería el caso del Derecho Tributario Aduanero, que en la Ley General de Aduanas define el hecho generador, su acaecimiento y consecuencias jurídicas.

- Prevé la posibilidad de llenar vacíos legales por medio de la técnica interpretativa de la analogía, no obstante, establece límites en cuanto a los resultados interpretativos posibles, excluyendo los que puedan crear tributos, establecer exclusiones o exenciones, tipificar delitos o definir contravenciones, aplicar sanciones o modificar normas existentes. Esta previsión sólo enfatizaría el respeto que se debe tener hacia el Principio de Reserva de Ley, previsto en el Artículo 6 del Código Tributario Boliviano.
- El legislador admite implícitamente la posibilidad de que el Derecho Tributario no contemple todas las situaciones ni soluciones a conflictos que pueden presentarse en el mundo fáctico, abriendo la posibilidad de una interpretación correctiva y creadora amplia.
- El Código Tributario Boliviano no atribuye ni restringe las facultades de interpretación a ningún órgano del Estado, por lo que los criterios administrativos deberían ser considerados por todas las instancias que aplican el derecho o verifican su correcta aplicación.

### **1.1.3 Ley General de Aduanas y su Reglamento**

Por su parte, la Ley General de Aduanas N° 1990 contempla dos disposiciones normativas orientadas expresamente a la interpretación de las disposiciones aduaneras en general.

La primera, establece entre una de las facultades del Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia, el interpretar normas en el ámbito de su competencia, señalando:

**Artículo 37.-** *El Directorio de la Aduana Nacional tendrá las siguientes atribuciones:*

*k) Interpretar por vía administrativa las disposiciones legales y reglamentarias cuya aplicación corresponde a la Aduana Nacional (...).*

La segunda se refiere al uso de los términos propios del área de comercio internacional y aduanas, que por su tecnicismo suele plantear problemas no menores:

**Artículo 5.-** *Para efectos de la presente Ley, se usarán las definiciones incluidas en el Glosario de Términos Aduaneros y de Comercio Exterior que constan en el Anexo. El Ministerio de Hacienda incorporará y actualizará las definiciones del Glosario, en función de los avances registrados en la materia, recomendados por la Organización Mundial de Comercio (OMC), la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y los Acuerdos de Integración Económica suscritos por Bolivia y ratificados por el Congreso Nacional.*

En cuanto al Reglamento a la Ley General de Aduanas, este contempla provisiones sobre la interpretación de normas de valoración aduanera, así como la calificación de contravenciones aduaneras, conforme a lo siguiente:

**Artículo 265° (Interpretación y aplicación).**- *La interpretación y aplicación del presente capítulo debe efectuarse en concordancia con lo establecido en el Acuerdo del Valor del GATT de 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 Organización Mundial de Aduanas, así con las decisiones del Comité de Valoración en Aduanas del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, que forman parte del presente reglamento.*

**Artículo 283° (Principio de Legalidad).**- Para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención aduanera, deberá existir infracción de la Ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma. Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una contravención se aplicará la sanción mayor o más grave.

De igual forma podemos rescatar algunas conclusiones valiosas:

- El legislador ha previsto la existencia de conflictos interpretativos en la aplicación de la legislación aduanera, para lo cual ha atribuido de facultades de interpretación al Directorio de la Aduana Nacional, que deben ejercerse a través de la emisión de una Resolución de Directorio.
- Esta Resolución de Directorio<sup>12</sup> fundamentaría una interpretación *in abstracto* de la norma que, por su naturaleza de alcance general, podría ser impugnada en vía administrativa o judicial<sup>13</sup>, en resguardo de los intereses de los operadores de comercio exterior.

---

<sup>12</sup> Conforme establece el Artículo 35 de la Ley General de Aduanas, la legitimidad del Directorio vendría dada por el hecho de que este está constituido por cinco miembros, incluido el Presidente, todos elegidos por el Presidente del Estado a partir de ternas propuestas por el Órgano Legislativo.

<sup>13</sup> El Artículo 38 de la Ley General de Aduanas señala: "*Las resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional podrán ser impugnadas por cualquier persona natural o jurídica u órgano competente del estado, interponiendo recurso de revocatoria con efecto devolutivo ante el mismo Directorio, dentro de un plazo de treinta días de la fecha en la que la Aduana Nacional hubiese dado a conocer la resolución a las personas interesadas o afectadas. (...) La Resolución denegatoria del recurso agotará al procedimiento administrativo, quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso administrativa (...)*"

- Existe también previsión del legislador respecto a los posibles conflictos semánticos que la terminología aduanera y de comercio exterior pudiera presentar en la aplicación de las disposiciones normativas, producto de “los avances en la materia”<sup>14</sup>, claramente adoptando un concepto de interpretación jurídica evolutiva.
- En materia de valoración aduanera, los criterios de interpretación deben además considerar las opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas y estudios de casos emitidos por el Comité Técnico de Valoración, órgano consultivo de la Organización Mundial de Aduanas, cuyo valor es vinculante por mandato del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

No obstante, a pesar de que tanto el Código Tributario Boliviano y la Ley General de Aduanas, contemplan previsiones específicas para prevenir los conflictos interpretativos en la materia, ni la Aduana Nacional de Bolivia ni el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (que ha asumido las funciones del entonces Ministerio de Hacienda) han hecho uso de sus facultades para generar mayor previsibilidad en la aplicación de las normas ni reducir la controversia en los procedimientos tributarios.

## **1.2 LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO**

El Estado constitucional de derecho es una forma de organización política que se basa en la idea de que el poder del Estado está limitado por la Constitución y este se ejerce de acuerdo con las normas y principios constitucionales. Este modelo de Estado surge como una respuesta a las críticas al Estado legal de derecho, que se basaba en la supremacía de la ley y en la idea de que

---

<sup>14</sup> Se entendería que se refiere a la evolución de las prácticas comerciales internacionales y la construcción de un significado compartido de estos términos a nivel global.

el poder del Estado se ejercía de acuerdo con las normas jurídicas que tenían su correlato en la Ley, concebida por un acto de voluntad del sin referencia alguna a sus posibles contenidos axiológicos o teleológicos.

En cambio, en el Estado constitucional de derecho, la interpretación de las normas se basa en una visión más amplia y contextualizada de la Constitución y de los derechos fundamentales que ella protege. Esto significa que el juez debe interpretar la ley en el contexto del sistema constitucional y en relación con los valores y principios que éste consagra.

En el Estado constitucional de derecho, las normas deben ser interpretadas de manera que se promueva el pleno respeto a los derechos fundamentales y se asegure la igualdad ante la ley. Por lo tanto, el juez debe tener en cuenta no sólo la letra de la ley, sino también su finalidad y el contexto en el que se aplica, así como la protección de los derechos fundamentales y la promoción del bien común.

Es así que al respecto la doctrina del Tribunal Constitución Plurinacional, desarrollada en la Resolución 0572/2014 señala:

*“La interpretación de las disposiciones legales deriva del principio de supremacía constitucional o principio de constitucionalidad, previsto en el art. 410 de la CPE (...) Conforme a dicho principio, antes de aplicar las disposiciones legales, se debe efectuar una interpretación de éstas desde y conforme a la Constitución Política del Estado, precautelando, en especial, el respeto a los derechos fundamentales y garantías constitucionales que –como se tiene señalado– tienen preeminencia en nuestro sistema constitucional y, por ende, su respeto debe ser la base de las autoridades judiciales o administrativas. Debe precisarse que el principio de constitucionalidad no solo alcanza al texto formal de la Constitución Política del Estado, sino también, a las normas que forman*

*parte del bloque de constitucionalidad y, en ese entendido, la interpretación de las disposiciones legales no sólo debe considerar a la Ley Fundamental (...) En ese ámbito, debe hacerse mención a los arts. 13 y 256 de la CPE, que introducen dos principios que guían la interpretación de los derechos fundamentales: la interpretación pro homine y la interpretación conforme a los Pactos internacionales sobre Derechos Humanos. En virtud a la primera, los jueces, tribunales y autoridades administrativas, tiene el deber de aplicar aquella norma que sea más favorable para la protección del derecho en cuestión-ya sea que esté contenida en la Constitución Política del Estado o en las normas del bloque de constitucionalidad-y de adoptar la interpretación que sea más favorable y extensiva al derecho en cuestión (...)"*

### **1.3 METODOLOGÍA Y PROCEDIMIENTO DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA A ADOPTAR**

De forma concordante con lo desarrollado en este acápite, se concluye que la interpretación de disposiciones normativas debe hacerse desde y conforme a la Constitución, abarcando tanto reglas como principios, estos últimos como mandatos de optimización del logro de valores axiológicos.

La interpretación jurídica debe respetar la jerarquía normativa prevista en el Artículo 410 de la Constitución Política del Estado Plurinacional, por lo que en caso de contradicción se debiera aplicar la regla *lex superior derogat inferiori*. También debiera adoptarse, de entre todas las interpretaciones posibles que surgen de la aplicación de los diferentes métodos admitidos por el Derecho, aquella que logre alcanzar mejor los objetivos y valores axiológicos constitucionales.

Conforme, al análisis descrito, el procedimiento de interpretación jurídica a seguir y aplicar en la investigación, será el siguiente:

1. Identificación de los elementos constitutivos de hecho del fenómeno jurídico con incidencia tributaria
2. Identificación de las instituciones jurídicas que abarca la relación jurídica tributaria
3. Determinación del sistema de normas aplicable al caso
4. Interpretación jurídica de las disposiciones normativas aplicando los diferentes métodos jurídicos admitidos por el Derecho.
5. Identificación de conflictos normativos
6. Aplicación de reglas y principios para dirimir el conflicto normativo.
7. Aplicación de la norma al caso concreto.

## **CAPITULO II**

# **EL AJUSTE DEL VALOR EN ADUANA EN PROCESOS DE FISCALIZACIÓN E IMPUGNACIÓN**

**CAPÍTULO II**  
**EL AJUSTE DEL VALOR EN ADUANA EN PROCESOS DE FISCALIZACIÓN E**  
**IMPUGNACIÓN**

**2.1 CONCEPTO Y ALCANCE DEL AJUSTE DE VALOR**

El ajuste del Valor en Aduana en procesos de fiscalización, también conocido como variación de valor, surge del control al valor declarado en una importación de mercancías, que sigue el siguiente proceso en general:

1. El importador concreta la compra de una mercancía el extranjero, acordando un precio por pagar. La mercancía es expedida a territorio boliviano y es internado temporalmente a un depósito temporal. El momento que ingresa a territorio aduanero con la intención de nacionalizarse se produce el hecho generador.
2. El importador contrata los servicios de un agente despachante de aduanas, para que por su cuenta presente la declaración de mercancías de importación. Al efecto, elabora y entrega entre otros documentos al despachante de aduanas la Declaración Andina de Valor, que contempla toda la información sobre la transacción y la compra de la mercancía, necesaria para la determinación de la base imponible.
3. El despachante de aduana elabora la declaración de mercancías de exportación con base en la documentación presentada por el importador. La registra en el sistema informático de la aduana, la imprime y firma, quedando perfeccionado en ese momento el hecho generador de la Importación para el Consumo.

4. El Importador paga en la entidad financiera autorizada los tributos aduaneros de importación sobre el valor declarado.
5. La declaración de importación se somete automáticamente a un canal selectivo-aleatorio de control. Si se le asigna canal rojo o amarillo se procede a su revisión.
6. Revisada la declaración sin observaciones o de asignarse canal verde, la Administración Aduanera<sup>15</sup> autoriza el retiro de la mercancía.
7. El importador retira la mercancía del recinto aduanero.
8. La Fiscalización Aduanera<sup>16</sup> notifica al Importador y al despachante de aduanas con una Orden de Fiscalización Posterior.
9. La Fiscalización Aduanera observa el valor declarado y solicita mayor documentación para sustentar el valor
10. El Importador responde a la solicitud y aporta aclaraciones.
11. La Fiscalización Aduanera, en ejercicio de sus facultades, rechaza el método de Valor de Transacción y determina un nuevo valor en aduana aplicando alguno de los métodos secundarios de valoración aduanera.

---

<sup>15</sup> Por Administración Aduanera se entenderá a la aduana con jurisdicción sobre la mercancía, ante la cual se presenta la declaración de mercancías de importación.

<sup>16</sup> Por Fiscalización Aduanera se entenderá a la autoridad con competencia para ejercer las facultades de control aduanero posterior, ya sea la Gerencia Nacional de Fiscalización o Gerencia Regional de la Aduana Nacional de Bolivia, que interviene ya sea bajo el procedimiento de Control Diferido o Fiscalización Posterior.

12. La Administración Aduanera emite la Vista de Cargo que da inicio al procedimiento determinativo. Califica la conducta como Omisión de Pago y declara responsable solidario al Despachante de Aduana.
13. El Importador y Despachante de Aduanas presentan descargos.
14. La Administración Aduanera emite la Resolución Determinativa-Sancionatoria.
15. El Importador o Despachante de Aduanas presenta ante la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria el Recurso de Alzada.
16. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria sustenta el proceso y emite la Resolución del Recurso de Alzada.
17. El Importador, Despachante de Aduanas o la Administración Aduanera presenta ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria el Recurso Jerárquico contra la Resolución del Recurso de Alzada.
18. La Autoridad General de Impugnación Tributaria sustenta el proceso y emite la Resolución de Recurso Jerárquico, que pone fin a la vía administrativa.

## **2.2 SISTEMATIZACIÓN DE DISPOSICIONES NORMATIVAS**

Efectuado el análisis de los hechos con relevancia jurídica tributaria aduanera, referidos al tema de estudio, que se suceden en el proceso de importación, ajuste del valor e impugnación tributaria, a continuación, se detallan las disposiciones normativas aplicables al caso:

<b>Hecho</b>	<b>Texto legal</b>	<b>Disposición</b>
El importador elabora y suscribe la Declaración Andina de Valor.	Ley General de Aduanas Código Tributario Boliviano Decisión 571 de la Comunidad Andina	Art. 143 Art. 78 Arts. 8, 11 y 13
El despachante de aduana elabora y presenta la declaración de mercancías de importación ante la Administración Aduanera.	Ley General de Aduanas Código Tributario Boliviano	Arts. 7, 8, 12 y 47 Arts. 16 y 17
La Fiscalización Aduanera <sup>17</sup> notifica al Importador y al despachante de aduanas con una Orden de Fiscalización Posterior.	Reglamento a la Ley General de Aduanas. Código Tributario Boliviano Reglamento al Código Tributario Boliviano Decisión 571 de la Comunidad Andina	Arts. 8 y 296 Art. 66 Art. 49 Arts. 15
La Fiscalización Aduanera, en ejercicio de sus facultades, rechaza el método de Valor de Transacción y en la Vista de Cargo determina un nuevo valor en aduana aplicando alguno de los métodos secundarios de valoración aduanera.	Código Tributario Boliviano Reglamento al Código Tributario Boliviano Decisión 571 Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina	Arts. 66, 93 Arts. 48, 49, 251, 258 Arts. 2,3 Arts. 36
La Administración Aduanera califica la conducta como Omisión de Pago	Ley General de Aduanas Reglamento a la Ley General de Aduanas Código Tributario Boliviano	Art. 13, 186 Arts.265, 283, 284 165, 166
La Administración Aduanera declara responsable solidario al Despachante de Aduana.	Ley General de Aduanas Reglamento a la Ley General de Aduanas Código Tributario Boliviano	Art. 47, 48, 183 Arts.13, 41, 61, 249,286 Arts. 26, 151, 153, 153 bis,

<sup>17</sup> Por Fiscalización Aduanera se entenderá a la autoridad con competencia para ejercer las facultades de control aduanero posterior, ya sea la Gerencia Nacional de Fiscalización o Gerencia Regional de la Aduana Nacional de Bolivia

Hecho	Texto legal	Disposición
	Reglamento al Código Tributario Boliviano	Arts. 4
El Importador, Despachante de Aduanas o la Administración Aduanera interpone recurso ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, que en última instancia emite la Resolución de Recurso Jerárquico, que pone fin a la vía administrativa.	Código Tributario Boliviano	Arts. 202, 211, 212

### **2.3 IDENTIFICACIÓN DE POTENCIALES CONFLICTOS NORMATIVOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS**

Del análisis del caso, las consecuencias jurídicas que la Aduana Nacional le atribuye a un ajuste de valor por cambio de método de valoración, como resultado de un proceso de fiscalización posterior son cuatro:

- a) Nacimiento de una obligación tributaria, producto del cambio de la base imponible para la liquidación de los tributos aduaneros.
- b) Calificación de la conducta del importador y del Verificación de la existencia de un ilícito tributario de naturaleza contravencional “Omisión de Pago”
- c) Atribución al despachante de aduana, de responsabilidad civil respecto a la obligación tributaria impaga

- d) Atribución al despachante de aduana, de responsabilidad respecto a la multa por Omisión de Pago.

Respecto a la posibilidad que señala en el inciso a) y del análisis de las normas que corresponde aplicar, se considera que no existe conflicto respecto a su interpretación, puesto que las normas que regulan este aspecto son claras y concordantes todas entre sí en sentido de que es facultad de la Administración Aduanera determinar un nuevo valor en aduana recurriendo a los métodos secundarios de valoración y que la obligación tributaria aduanera se liquida sobre la base imponible determinada a partir del valor en aduana<sup>18</sup>.

De este modo, corresponde analizar los potenciales conflictos normativos referidos a los actos jurídicos adoptados por la Administración Aduanera descritos en los incisos b), c) y d), inicialmente bajo un enfoque noético y literal:

---

<sup>18</sup> Si bien el valor en aduana es la base imponible para la determinación del gravamen arancelario, para los demás tributos aduaneros esta contempla otros ajustes al valor en aduana.

<b>Acto Jurídico:</b> Calificación Omisión de pago (contravención tributaria)			
<b>Disposición normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
LGA Art.13		<b>Artículo 13.-</b> La obligación tributaria aduanera y la obligación de pago establecidas en los Artículos 8 y 9, serán exigibles a partir del momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías o <b>desde la notificación de la liquidación efectuada por la Aduana</b> , según sea el caso.	La obligación tributaria aduanera sería exigible recién a partir de la notificación de la nueva liquidación.
LGA Art.186		<b>Artículo 186.-</b> Comete contravención aduanera quien, en el desarrollo de una operación o gestión aduanera, incurra en <b>actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente Ley y disposiciones administrativas</b> de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros (...)	La reliquidación no surge de una acción u omisión por parte del Importador o Despachante de Aduanas, quienes no infringieron ninguna norma al declarar el valor en aduana con base a los antecedentes de la importación. Esta surge por un acto de voluntad, en el ejercicio de una atribución prevista en la norma de valoración aduanera.
RLGA Art. 283		<b>Artículo 283° (Principio de legalidad).- Para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención aduanera, deberá existir infracción</b> de la Ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. <b>No habrá</b>	Ni el Importador ni el Despachante de Aduanas infringieron normas aduaneras al declarar el valor en aduana con base a los antecedentes de la importación.

<b>Acto Jurídico:</b> Calificación Omisión de pago (contravención tributaria)			
<b>Disposición normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
		<b>contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma.</b> Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una contravención se aplicará la sanción mayor o más grave.	
RLGA Art. 284	<b>Artículo 284° (Facultad para calificar contravenciones).</b> - La Aduana Nacional, a través de sus autoridades competentes, tiene la facultad de calificar y sancionar administrativamente la contravención aduanera conforme a lo previsto por la Ley y el presente reglamento.		Legalmente la Administración Aduanera tiene facultad para calificar contravenciones aduaneras.
CTB Art.165		<b>Artículo 165.- (Omisión de pago).</b> El que por acción u omisión no pague o pague de menos el tributo, no efectúe las retenciones o percepciones de tributos a que está obligado u obtenga indebidamente liberaciones, exenciones, beneficios o valores fiscales, será sancionado con una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido actualizado (...)	El ajuste de valor realizado por la Aduana por cambio de método de valoración no se ajusta en sus elementos constitutivos al tipo descrito en el Artículo 165
CTB Art.166	<b>Artículo 166.- (Competencia).</b> Es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, la Administración		Legalmente la Administración Aduanera tiene facultad para calificar contravenciones aduaneras.

<b>Acto Jurídico:</b> Calificación Omisión de pago (contravención tributaria)			
<b>Disposición normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	Tributaria acreedora de la deuda tributaria. Las sanciones se impondrán mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, salvando las sanciones que se impusieren en forma directa conforme a lo dispuesto por este Código.		
<b>Conclusión:</b>			

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la obligación tributaria reliquidada			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
LGA Art.47	<b>Artículo 47.- (...)</b> El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán <b>solidariamente</b> con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el <b>pago total de los tributos aduaneros</b> , de las actualizaciones e intereses correspondientes <b>y de las sanciones pecuniarias</b> emergentes	<b>Artículo 47.- (...)</b> El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones	La norma establece la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduanas, respecto tanto a los tributos como a las multas, en tanto estas sean consecuencia de incumplimiento de normas aduaneras.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la obligación tributaria reliquidada			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes.(...).	pecuniarias emergentes <b>del incumplimiento de las normas jurídicas</b> pertinentes.(...).	
LGA Art.48		<b>Artículo 48.-</b> El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana, sólo a efectos de la valoración aduanera, se regirán por lo dispuesto en el Acuerdo del GATT – 1994 y <b>no asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de la Declaración Jurada del Valor en Aduanas</b> que debe realizar el importador(...).	La norma expresamente establece que el Despachante no asume ninguna responsabilidad respecto a la veracidad y exactitud de la declaración sobre el valor de la mercancía que realiza el Importador.
RLGA Art.13	<b>Artículo 13° (Sujeto Pasivo de la obligación aduanera).</b> - El pago de las obligaciones aduaneras debe ser efectuado por los sujetos pasivos indicados en la Ley y en este Reglamento (...)		La norma establece que el Despachante de Aduanas es Sujeto Pasivo de la obligación aduanera, por lo que está obligado a su pago.
RLGA Art.61	<b>Artículo 61° (Responsabilidad solidaria e indivisible).</b> - El Despachante de Aduana independiente o la Agencia Despachante de Aduana, según corresponda, <b>responderá solidariamente</b> con su comitente, consignante o consignatario de las mercancías, por el pago total de los <b>tributos aduaneros, actualizaciones e intereses</b>		Establece la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduanas respecto a la deuda tributaria, multas y sanciones por el solo hecho de haber intervenido en del despacho aduanero, con la única eximente de responsabilidad penal prevista en el

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la obligación tributaria reliquidada			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	<p><b>correspondientes, multas o sanciones</b> pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervengan, <b>salvo las eximentes de responsabilidad</b> establecidas en el Artículo 183 de la Ley.</p> <p>La responsabilidad solidaria e indivisible sobre la obligación tributaria aduanera, nace <b>desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la declaración de mercancías.</b></p>		<p>Artículo 183 de la Ley General de Aduanas.</p> <p>Existe una antinomia entre esta disposición y los Artículos 47 y 48 de la Ley General de Aduanas, por lo que se constituiría en una antinomia aparente.</p>
RLGA Art.249	<p><b>Artículo 249° (Responsabilidad del despachante de aduana).</b>- El Despachante de Aduana <b>podrá</b> delimitar su responsabilidad en la determinación del valor en aduana, teniendo como respaldo la declaración jurada del valor en aduanas y la documentación que debe entregarle su mandante, conforme a las normas dictadas por la Aduana Nacional. La declaración jurada del valor en aduana y sus respectivas instrucciones, serán determinadas por la Aduana Nacional.</p>	<p><b>Artículo 249° (Responsabilidad del despachante de aduana).</b>- El Despachante de Aduana <b>podrá delimitar su responsabilidad en la determinación del valor en aduana,</b> teniendo como respaldo la declaración jurada del valor en aduanas y la documentación que debe entregarle su mandante, conforme a las normas dictadas por la Aduana Nacional. La declaración jurada del valor en aduana y sus respectivas instrucciones, serán determinadas por la Aduana Nacional.</p>	<p>Esta disposición facultativa permite al Despachante de Aduanas de delimitar su responsabilidad en la determinación del Valor en Aduana. No sería aplicable de oficio sino a petición de parte.</p>

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la obligación tributaria reliquidada			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
CTB Art. 26	<p><b>Artículo 26.- (Deudores Solidarios).</b></p> <p>Están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador, salvo que la Ley especial dispusiere lo contrario (...)</p>		Se establece la obligación solidaria para aquellos en los que se verifique el mismo hecho generador, para el caso el Importador y Despachante de Aduanas.
CTB Art. 26	<p><b>Artículo 47.- (Componentes de la deuda tributaria).</b></p> <p>I. La Deuda Tributaria (DT) es el tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de Vivienda más intereses (I) que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, sin la necesidad de intervención o requerimiento alguno de la Administración Tributaria, de acuerdo a la siguiente fórmula:</p> $DT = TO + I$ $I = TO * \left( \left( 1 + \frac{r}{360} \right)^n - 1 \right)$		La deuda tributaria no contempla multa, sólo tributo omitido actualizado e intereses.
RCTB Art.4	<p><b>Artículo 4.- (Responsables de la obligación tributaria).</b> Son responsables de la obligación tributaria:</p>		Establece la obligación tributaria expresamente sobre el despachante de aduanas.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la obligación tributaria reliquidada			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	<p>a) El Sujeto pasivo en calidad de contribuyente o su sustituto en los términos definidos en la Ley N° 2492.</p> <p>b) Los terceros responsables por representación o por sucesión, conforme a lo previsto en la ley citada y los responsables establecidos en la Ley N° 1990 y su reglamento.</p>		

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
LGA Art.47	<p><b>Artículo 47.-</b> (...) El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán <b>solidariamente</b> con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el <b>pago total de los tributos aduaneros</b>, de las actualizaciones e intereses correspondientes <b>y de las sanciones pecuniarias</b> emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes.(...).</p>	<p><b>Artículo 47.-</b> (...) El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes <b>del incumplimiento de las normas jurídicas</b> pertinentes.(...).</p>	<p>La norma establece la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduanas, respecto tanto a los tributos como a las multas, en tanto estas sean consecuencia de incumplimiento de normas aduaneras.</p>

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
LGA Art.48		<b>Artículo 48.-</b> El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana, sólo a efectos de la valoración aduanera, se regirán por lo dispuesto en el Acuerdo del GATT – 1994 y <b>no asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de la Declaración Jurada del Valor en Aduanas</b> que debe realizar el importador(...).	La norma expresamente establece que el Despachante no asume ninguna responsabilidad respecto a la veracidad y exactitud de la declaración sobre el valor de la mercancía que realiza el Importador.
LGA Art.183		<b>Artículo 183.-</b> Quedará <b>eximido de responsabilidad de las penas privativas de libertad</b> por delito aduanero, el auxiliar de la función pública aduanera que en el ejercicio de sus funciones, efectúe declaraciones aduaneras por terceros, <b>transcribiendo con fidelidad los documentos que reciba de sus comitentes</b> , consignantes o consignatarios y propietarios de las mercancías, <b>no obstante que se establezcan diferencias de calidad, cantidad, peso o valor</b> u origen entre lo declarado en la factura comercial y demás documentos aduaneros transcritos y lo encontrado en el momento del despacho aduanero.	Se excluye al despachante de aduana incluso de penas privativas de libertad incluso de otros aspectos que no estén referidos al valor en aduana.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
RLGA Art.41		<b>Artículo 41° (Calidad de auxiliar de la función pública aduanera).</b> - () el Despachante de Aduana y la Agencia Despachante de Aduana, son <b>responsables de la correcta aplicación de la normativa aduanera</b> en los actos y procedimientos aduaneros en los que intervengan.	La responsabilidad del despachante surge de la obligación de aplicar correctamente la normativa aduanera.
RLGA Art.61	<b>Artículo 61° (Responsabilidad solidaria e indivisible).</b> - El Despachante de Aduana independiente o la Agencia Despachante de Aduana, según corresponda, <b>responderá solidariamente</b> con su comitente, consignante o consignatario de las mercancías, por el pago total de los <b>tributos aduaneros, actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias</b> que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervengan, <b>salvo las eximentes de responsabilidad</b> establecidas en el Artículo 183 de la Ley.		Establece la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduanas respecto a la deuda tributaria, multas y sanciones por el solo hecho de haber intervenido en del despacho aduanero, con la única eximente de responsabilidad penal prevista en el Artículo 183 de la Ley General de Aduanas.  Existe una antinomia entre esta disposición y los Artículos 47 y 48 de la Ley General de Aduanas, por lo que se constituiría en una antinomia aparente.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	La responsabilidad solidaria e indivisible sobre la obligación tributaria aduanera, nace <b>desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la declaración de mercancías.</b>		
RLGA Art.249	<b>Artículo 249° (Responsabilidad del despachante de aduana).</b> - El Despachante de Aduana <b>podrá</b> delimitar su responsabilidad en la determinación del valor en aduana, teniendo como respaldo la declaración jurada del valor en aduanas y la documentación que debe entregarle su mandante, conforme a las normas dictadas por la Aduana Nacional. La declaración jurada del valor en aduana y sus respectivas instrucciones, serán determinadas por la Aduana Nacional.	<b>Artículo 249° (Responsabilidad del despachante de aduana).</b> - El Despachante de Aduana podrá <b>delimitar su responsabilidad en la determinación del valor en aduana,</b> teniendo como respaldo la declaración jurada del valor en aduanas y la documentación que debe entregarle su mandante, conforme a las normas dictadas por la Aduana Nacional. La declaración jurada del valor en aduana y sus respectivas instrucciones, serán determinadas por la Aduana Nacional.	Esta disposición facultativa permite al Despachante de Aduanas de delimitar su responsabilidad en la determinación del Valor en Aduana. No sería aplicable de oficio sino a petición de parte.
RLGA Art.286	<b>Artículo 284° (Facultad para calificar contravenciones).</b> - La Aduana Nacional, a través de sus autoridades competentes, tiene la facultad de calificar y sancionar administrativamente la contravención		La Administración Aduanera tiene la facultad de calificar la contravención aduanera.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	aduanera conforme a lo previsto por la Ley y el presente reglamento.		
RLGA Art.286	<p><b>Artículo 286° (Causales, atenuantes y excluyentes de responsabilidad).</b>-Quien ponga en conocimiento de la autoridad aduanera, por propia iniciativa e interés, cualquier contravención aduanera, antes de una fiscalización o requerimiento por parte de la Aduana, será pasible a la sanción mínima que le corresponda.</p> <p>La responsabilidad personal emergente de la comisión de una contravención aduanera podrá ser materia de exclusión en casos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente acreditados.</p>		<p>Los excluyentes de responsabilidad sólo operan hasta antes del inicio de la fiscalización aduanera.</p> <p>La responsabilidad personal solo es materia de exclusión por situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.</p>
CTB Art. 26	<p><b>Artículo 47.- (Componentes de la deuda tributaria).</b></p> <p>I. La Deuda Tributaria (DT) es el tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de Vivienda más intereses (I) que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la</p>		La deuda tributaria no contempla multa, sólo tributo omitido actualizado e intereses.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
	obligación tributaria, sin la necesidad de intervención o requerimiento alguno de la Administración Tributaria		
CTB Art. 151		<p><b>Artículo 151.- (Responsabilidad por ilícitos tributarios).</b> Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones Ley 2492 reglamentarias.</p> <p>De la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan, las que serán establecidas conforme a los procedimientos del presente Código.</p> <p>De la comisión de un delito tributario, que tiene carácter personal, surgen dos responsabilidades: una penal tributaria y otra civil.</p>	Refiere únicamente la existencia de una responsabilidad directa por la comisión de un ilícito tributario.

<b>Acto Jurídico:</b> Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago			
<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
CTB Art. 153	<p><b>Artículo 153.- (Causales de exclusión de responsabilidad).</b></p> <p>I. Sólo son causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La fuerza mayor;</li> <li>2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria; (...)</li> <li>4. Las causales de exclusión en materia penal aduanera establecidas en Ley especial como eximentes de responsabilidad.</li> </ol> <p>II. Las causales de exclusión sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria. (...)</p>		Limitas las causales de responsabilidad a la fuerza mayor, error de tipo y las previstas en la Ley General de Aduanas.
CTB Art. 153 bis		<b>Artículo 153 bis.-</b> Quedará eximido de responsabilidad de las penas privativas de libertad por delito aduanero, el auxiliar de la función pública aduanera que en ejercicio de	Se excluye al despachante de aduana incluso de penas privativas de libertad incluso de otros aspectos que no estén referidos al valor en aduana,

**Acto Jurídico:** Atribución de responsabilidad solidaria al Despachante de Aduana respecto a la multa por Omisión de Pago

<b>Disposición Normativa</b>	<b>A favor de la calificación</b>	<b>En contra de la calificación</b>	<b>Criterio</b>
		<p>sus funciones, efectúe declaraciones aduaneras por terceros, transcribiendo con fidelidad los documentos que reciba de sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios de las mercancías, no obstante que se establezcan diferencias de calidad, cantidad, peso o <b>valor</b> u origen entre lo declarado en la factura comercial y demás documentos aduaneros transcritos y lo encontrado en el momento del despacho aduanero.</p> <p>Se excluyen de este eximente los casos en los cuales se presenten cualquiera de las formas de participación criminal establecidas en el Código Penal, garantizando para el auxiliar de la función pública aduanera el derecho de comprobar la información proporcionada por sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios.</p>	<p>cuando haya transcrito fielmente la información de los documentos proporcionados por su comitente en la Declaración de Mercancías de Importación.</p>

De lo expuesto en los cuadros anteriores, se evidencia una falta de consistencia y coherencia entre las disposiciones normativas, que no permiten tener certeza jurídica sobre la correcta calificación de la variación de valor como Omisión de Pago y la atribución de responsabilidad solidaria al despachante de aduanas.

Al efecto, en la fundamentación de la Resolución Determinativa-Sancionatoria que califica la variación de valor por cambio de método de valoración en una fiscalización posterior, debería contemplar los elementos necesarios para su justificación interna y externa para contar con una adecuada motivación. Es así que en cuanto a su justificación interna, debería contemplar para cada uno de los tres casos las premisas utilizadas y el razonamiento lógico que lleva a la conclusión adoptada.

En cuanto a la justificación externa, para sustentar cada una de las premisas debería, indicar y justificar a través de la interpretación jurídica, lo siguiente:

- Señalar claramente la conducta incurrida por el Sujeto Pasivo y el Agente Despachante de Aduanas, es decir precisar que acción u omisión que infringe la normativa aduanera se le atribuye a cada uno de ellos.
- Exponer por que el ajuste de valor por aplicación de un método diferente de valoración se constituye en una contravención aduanera, es decir, la razón de la reprochabilidad de la conducta.
- Explicar cómo se subsume la mencionada conducta al tipo previsto en el Artículo 165 del Código Tributario Boliviano

- Señalar que tipo de responsabilidad por la comisión del ilícito tiene tanto el Importador como el Despachante de Aduanas.
- Justificar porqué el Despachante de aduanas es responsable civil y penalmente por ajustes al valor, siendo que el no es responsable de la elaboración ni presentación de la Declaración Andina del Valor y que disposiciones normativas lo eximen de responsabilidad en esta materia en tanto haya presentado una declaración veraz.
- Indicar porque no operan las causales de exclusión de responsabilidad en este tipo de casos.

**CAPITULO III**  
**ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS**  
**POR LA ADUANA NACIONAL**

## CAPITULO III

### ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADUANA NACIONAL

#### 3.1 ALCANCE DEL ANÁLISIS

Corresponde ahora efectuar el análisis de las Resoluciones Determinativas- Sancionatorias, que como resultado de una fiscalización posterior determinan un cambio de método de valoración aduanera, estableciendo una obligación tributaria aduanera y la aplicación de sanciones

Del muestreo efectuado, se pudo evidenciar que estas resoluciones siguen una misma estructura y contemplan una argumentación similar en todos los casos.

Es por ello que se tomó como representativa una de estas resoluciones para poder analizar si esta contempla los requisitos que se han definido para verificar si se encuentra debidamente motivada y resuelve razonablemente los conflictos normativos que se presentan en estos casos.

#### 3.2 CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA

En este sentido, se transcribe textualmente el texto relevante de las partes considerativa y dispositiva de la Resolución Determinativa AN/GROR/UJ/RESDET/290/2022:

#### **“DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR SUJETAS A REVISIÓN.**

Resultado de la revisión a la documentación soporte de la Declaración Única de Importación DUI 2016/401/C-7421 de 07/12/2016 y de la verificación en el sistema MIRA, se evidencia que la operación de comercio exterior ampara la importación de mercancía consistente en *"MOCHILAS, BOLSAS DE CINTURA Y ESTUCHES DE. LAPIZ"*, (...) el

sujeto pasivo **NO PRESENTÓ** descargos que demuestren el precio realmente pagado por pagar (...) razón por la cual no fue posible comprobar de manera fehaciente los elementos de hecho que hacen al precio declarado y las circunstancias comerciales de las negociaciones.

### **BASE IMPONIBLE:**

Que, la determinación de la base imponible fue realizada sobre base presunta, de acuerdo al artículo 44 (Circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta) de la Ley N° 2492 de 02/08/2003 - Código Tributario Boliviano (...)

### **DUDA RAZONABLE**

Efectuada la revisión del Invoice N° LS1600065 (...) los valores declarados son inferiores en relación a los identificados en los antecedentes de importación declarados por otros operadores, por lo que en base a los factores de riesgo descritos en el presente documento se detecta la duda razonable respecto al valor en aduana declarado.

En consecuencia, en aplicación del último párrafo del Art. 51 del Anexo a la Resolución 1684, que versa: "*...fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor...*", se procede a realizar la determinación del Valor en Aduana de la mercancía amparada en la DUI observada, tomando en cuenta los métodos para determinar el valor en aduana establecidos en el artículo 3 de la Decisión 571 "*Métodos para determinar el valor en aduana*"; y el artículo 4 del mismo cuerpo normativo, que indica el "*Orden de Aplicación de los métodos establecidos*".

**RESPECTO A LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA (Métodos de Determinación de Valor): (...)**

Respecto al valor de las mercancías y su asignación, se considera y evalúa respecto a la aplicación o descarte del Método del Valor de Transacción.

**DESCARTE DEL MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS. (...)**

**Análisis de la documentación presentada al momento, del despacho, referente al Precio Realmente Pagado o por Pagar.**

(...) no fue posible comprobarlos elementos de hechos y las circunstancias comerciales de las negociaciones.(...) considerando que los documentos no remitidos constituyen información esencial, se establece que el operador no cumple con el artículo 70 (Obligaciones tributarias del Sujeto Pasivo) del Código Tributario Boliviano,, que señala: (...) 6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria (...) se determina la no aplicación del primer método de valoración (...)

**MÉTODOS SECUNDARIOS. - (...)**

**MÉTODO DEL ÚLTIMO RECURSO: '**

Considerando que no fue posible aplicar los métodos de valoración del primero al quinto, conforme lo establecido en el numeral 3 del artículo 48 del Reglamento Comunitario, corresponde aplicar la flexibilidad razonable a los cinco primeros métodos de valoración, en el mismo orden (...).

**Criterios Razonables.**

Ante la imposibilidad de flexibilizar los métodos de valoración del primero al quinto (...) se aplica bajo Criterios Razonables el método del "Último Recurso" sobre la base de

Precios de Referencia (...)

En virtud a lo señalado anteriormente, se ha aplicado el método del último recurso con base a criterios razonable, habiéndose identificado diferencias de los valores unitarios

(...) Determinación del Tributo Omitido

Por lo expuesto en el presente Considerando, se establece un valor CIF no Declarado de Bs (...) y. por ende, la existencia de un Tributo Omitido que alcanza a Bs. 31.246,00.- (Treinta y un mil doscientos cuarenta y seis 00/100 Bolivianos), determinándose la presunta comisión de contravención tributaria por omisión de pago de acuerdo a lo tipificado en los artículos 160° numeral 3 y 165° del Código Tributario Boliviano (...)

Conforme lo expuesto, se concluye que el operador (IMPORTADOR), no cumplió con sus obligaciones tributarias, en consecuencia se emitió la Vista de Cargo (...) estableciendo la presunta Contravención Tributaria de Omisión de pago en la Declaración Única de Importación (...)

#### **SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA.**

(...) el artículo 14 (Facultad de las Aduanas de los Países Miembros de la Comunidad Andina) de la Decisión 571 (Valor en Aduana de la Mercancías Importadas) señala: "... *las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, **tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos** y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC" y el Artículo 15 (Control del Valor en Aduana) del mismo cuerpo normativo menciona: "Teniendo en cuenta lo señalado en el Artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la*

importación, con el objeto de garantizar la **correcta valoración** de las mercancías importadas."

#### **CONSIDERANDO IV.-**

Que, el Informe AN/GROR/UJ/IL/XXXX/XXXX de fecha 29/11/2022 concluye que la conducta del tipo contravencional descrita en el artículo 160 numerada 3 y artículo 165 de la Ley N° 2492 (OMISIÓN DE PAGO) este último modificado por la Ley N° 1448 de 25/07/2022, se adecúa al presente caso, por lo tanto la calificación de la conducta efectuada en la Vista de Cargo, es acorde a la normativa citada, correspondiendo por la omisión de pago una sanción del sesenta por ciento (60%), calculado sobre los tributos omitidos determinados a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria (...)

Que, en base a los antecedentes señalados (...) corresponde **calificar la conducta del operador (IMPORTADOR) con NIT 217498028, como contravención tributaria por OMISIÓN DE PAGO,** prevista en el artículo 160 numeral 3, artículo 165 ambos del Código Tributario Boliviano (...)

En consecuencia, es aplicable la sanción establecida en el artículo 165 de la Ley 2492 modificado por la Ley N° 1448 de 25/07/2022, el mismo que señala; ***"El que por acción u omisión no pague o pague de menos el tributo, no efectúe las retenciones o percepciones de tributos a que está obligado u obtenga indebidamente liberaciones, exenciones, beneficios o valores fiscales, será sancionado con una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido actualizado" (...)***

#### **POR TANTO**

La Gerente Regional Oruro de la Aduana Nacional, en uso de las facultades conferidas

por el Código Tributario Boliviano (Ley 2492):'

**RESUELVE:**

**PRIMERO.- DETERMINAR** de oficio las obligaciones aduaneras del operador (IMPORTADOR) con NIT - XXXXXXXX por concepto de: Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la Declaración Única de Importación (DUI) 20T6/401/C-7421 de fecha 07/12/2016, por el monto que asciende a UFV's. (...) por concepto de Tributo Omitido, mantenimiento de valor e Intereses, calculados al 29/11/2022.

**SEGUNDO.- CALIFICAR** la conducta del operador (IMPORTADOR) con NIT XXXXXXXX como "**OMISIÓN DE PAGO**" por adecuarse la conducta a lo establecido por el Art. 165 de la Ley N° 2492 modificado por la Ley 1448 de 25/07/2022 y **SANCIONAR** al operador con una multa igual al 60% del tributo omitido establecida en UFV's (...)

**TERCERO.- INTIMAR** al operador (IMPORTADOR) con NIT 217498028, para que en los términos establecidos por Ley, cancele la suma de (...) por concepto de Deuda Tributaria que incluye Tributo Omitido actualizado e Interés conforme establece el Art. 47 de la Ley N° 2492, modificado por el Parágrafo I del Art. 2 de la Ley N° 812, y multa por omisión de pago (...).

**3.3 ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DE ACUERDO CON LOS CRITERIOS ADOPTADOS.**

**Criterio 1:** Señalar claramente la conducta incurrida por el Sujeto Pasivo y el Agente Despachante de Aduanas, es decir precisar que acción u omisión que infringe la normativa aduanera se le atribuye a cada uno de ellos.

La resolución sólo contempla como Sujeto Pasivo de la obligación tributaria y de las sanciones al Importador, dejando de lado al agente despachante de aduana que intervino en la tramitación aduanera.

La omisión que se le atribuye al Importador es la de no cumplir con sus obligaciones previstas en el Artículo 70 del Código Tributario Boliviano de facilitar las tareas de fiscalización.

**Criterio 2:** Exponer por que el ajuste de valor por aplicación de un método diferente de valoración se constituye en una contravención aduanera, es decir, la razón de la reprochabilidad de la conducta.

Señala que el Importador no cumplió sus obligaciones tributarias, toda vez que al haber determinado un nuevo valor recurriendo a criterios razonables bajo el Método del Último Recurso, estableció diferencias de los valores unitarios y en consecuencia un valor CIF no Declarado. No obstante no indica que norma aduanera habría incumplido al realizar su Declaración Andina del Valor, que hiciera que su conducta hubiera sido reprochable y por ende punible.

**Criterio 3: Explicar cómo se subsume la mencionada conducta al tipo previsto en el Artículo 165 del Código Tributario Boliviano**

El acto identifica la conducta sancionable, como el no haber facilitado las tareas de fiscalización de la Administración Aduanera y no haber cumplido sus obligaciones tributarias, además precisar el Artículo 165 del Código Tributario Boliviano como tipo contravencional. Sin embargo, la conducta sancionable de (no haber facilitado las tareas) no guarda ninguna relación

con el tipo de Omisión de Pago; tampoco señala que obligaciones tributarias se habrían incumplido.

**Premisa 1:** El importador no facilitó las tareas de fiscalización (  $I \rightarrow \sim r$  )

**Premisa 2:** Recurriendo a criterios razonables, la Administración Aduanera estableció un nuevo valor en aduana. (  $A \rightarrow s$  )

**Premisa 3:** La Administración Aduanera identificó diferencias en los valores unitarios.  
(  $A \rightarrow t$  )

**Premisa 4:** La Administración Aduanera estableció un valor CIF no declarado (  $A \rightarrow w$  ).

**Conclusión:** El importador no cumplió sus obligaciones tributarias (  $I \rightarrow \sim x$  )

**Tipo contravencional:** El que por acción u omisión no pague o pague de menos el tributo, no efectúe las retenciones o percepciones de tributos a que está obligado u obtenga indebidamente liberaciones, exenciones, beneficios o valores fiscales, será sancionado con una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido actualizado (  $an \rightarrow OP$ ,  $am \rightarrow OP$ ,  $on \rightarrow OP$ ,  $om \rightarrow OP$ ,  $nr \rightarrow OP$ ,  $np \rightarrow OP$  ó  $oi \rightarrow OP$  ).

**Subsunción:** No existe una subsunción del caso concreto, puesto que el acto se limita a transcribir literalmente el tipo.

Como se puede apreciar, ninguna de las premisas se relaciona lógicamente con las demás, de manera de conformar un silogismo que permita concluir que el importador incurrió en

alguna de las siete conductas previstas en el tipo contravencional de Omisión de Pago. En consecuencia el acto carece de justificación interna que le de validez a la conclusión arribada.

**Criterio 4: Señalar que tipo de responsabilidad por la comisión del ilícito tiene tanto el Importador como el Despachante de Aduanas.**

La Resolución Determinativa sólo se le refiere a la responsabilidad tributaria del importador, no así del agente despachante de aduanas que intervino en la tramitación aduanera.

**Criterio 5: Justificar por qué el Despachante de aduanas es responsable civil y penalmente por ajustes al valor.**

El acto no imputa ninguna responsabilidad al agente despachante de aduanas.

**Criterio 6: Indicar porque no operan las causales de exclusión de responsabilidad en este tipo de casos.**

El acto no imputa ninguna responsabilidad al agente despachante de aduanas.

### **3.4 HALLAZGOS**

Del análisis realizado, se observa lo siguiente:

- La Resolución Determinativa no contempla justificación externa razonable respecto a la elección de las disposiciones normativas que se aplican para la resolución del caso, ni tampoco por que excluye otras que por su contenido son aplicables, como son las referidas a la responsabilidad solidaria del despachante de aduanas. En otras palabras, no existe ninguna interpretación de las disposiciones jurídicas *in abstracto*, previa a la

calificación, que permita establecer que normas pertenecen al subsistema jurídico que se debe considerar para resolver el caso y su alcance.

- El mencionado acto tampoco posee una justificación interna que permita relacionar lógicamente las premisas adoptadas, que sustente la calificación y consecuencia jurídica de imponer al Importador la sanción por Omisión de Pago. No existe la articulación de ningún tipo de razonamiento silogístico, por lo que la conclusión resulta arbitraria.

## **CAPÍTULO IV**

# **ANÁLISIS DE LOS FALLOS EMITIDOS POR LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE LOS FALLOS EMITIDOS POR LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

#### 4.1 PROCEDIMIENTO APLICADO

A objeto de revisar los fallos emitidos referidas a impugnaciones de resoluciones determinativas que establecen una reliquidación por cambio de método de valoración, se revisó el Sistema de Doctrina Tributaria (SIDoT) base de datos en la que la Autoridad de Impugnación Tributaria que sistematiza los fallos emitidos desde su creación, agrupándolos por asunto y materia en un “árbol tributario”.<sup>19</sup>

De este modo, se cuenta con líneas de precedentes administrativos definidos para cada uno de los puntos de análisis. Es de esta información sistematizada que se rescataron los fallos pertinentes, que nos permiten analizar la interpretación jurídica que para su resolución utilizó la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

De las Resoluciones de Recurso Jerárquico se rescata textualmente las partes mas importantes, quedando resaltados los conceptos claves de la impugnación y el *ratio decidendi* de la Resolución.

#### 4.2 CALIFICACIÓN COMO OMISIÓN DE PAGO

##### **Caso 1: AGIT-RJ-1081-2012:**

##### **Argumentos del Importador**

*”vii. Respecto a la tipificación de la conducta, señala que la vasta jurisprudencia emitida*

---

<sup>19</sup> Disponible en la página web <https://sidot.ait.gob.bo/>

por el Tribunal Constitucional dejó establecido que **las reglas del debido proceso son aplicables en los ámbito penal y administrativo**, para lo cual cita el Artículo 148 de la Ley N° 2492 (CTB); conforme a ello, en concordancia con **el principio de tipicidad, una conducta sólo podrá ser imputada como ilícito cuando ésta se adecúe exactamente al tipo de infracción establecido en la norma; en el presente, caso no existe acción u omisión** alguna que pueda imputarse como infracción del ordenamiento jurídico administrativo, no correspondiendo la imposición de sanciones

#### **Criterio de la Autoridad General de Impugnación Tributaria**

**“c) La contravención de Omisión de Pago, tal como lo prevé el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), se configura por el simple hecho que se pague de menos (...)** Consiguientemente, al determinarse, conforme a lo expuesto en el punto V.4.1.1 la **existencia de una variación del valor, si tiene que se generó un pago de menos de la obligación tributaria**, configurándose el ilícito, cuya comisión no fue desvirtuada por el sujeto pasivo ante los elementos de hecho y derecho planteados por la Administración Aduanera, no siendo descargo suficiente los argumentos aportados en relación a la inaplicabilidad del Artículo 165 del CTB.”

#### **Caso 2: ARIT-LPZ-RA-0759-2014/AGIT-RJ-0075-2015:**

##### **Argumentos del Importador**

*“La Resolución Determinativa considera que por tributo omitido incorporado en el segundo ajuste, la conducta constituye contravención omisión de pago, aspecto que vulnera los artículos 11 del Acuerdo de Valoración, 116 de la Constitución Política del Estado y 148 de la Ley 2492, pues **no procedería un segundo ajuste al valor, más aún cuando esto fue en base a valores de precios de referencia BIPRE y SIVA** y para el segundo ajuste también utiliza el mismo método de valoración, por ello, no existiría adeudo por GA e IVA,*

ya que **tales presuntos omitidos no generan omisión de pago, lo que transgrede el principio de legalidad y tipicidad a la multa impuesta.** El principio de legalidad se encuentra previsto en los artículos 115 párrafo I y 116 de la Constitución Política del Estado, del cual deriva el **axioma “nullum crimen, nulla poena sine lege”** consistente en que una persona no puede ser sancionada si su conducta desaprobada no se encuentra prevista en Ley. **De acuerdo a la RD 01-031-05 el ajuste al valor no configura ilícito alguno,** así como en aplicación de norma supranacional contenida en el artículo 11 del Acuerdo de Valoración, es por ello, **que la calificación de la conducta como contravención por omisión de pago prevista en el artículo 165 de la Ley 2492 y la sanción impuesta por esta razón, es ilegal, inconstitucional por vulneración al principio de legalidad.** Hace notar que no es válido el fundamento respecto a la jerarquía normativa entre la Resolución de Directorio y el Código Tributario, debido a que el tipo del artículo 165 antes señalado, es abierto, contrariamente el Procedimiento de Importación es específico y claro, además por previsión constitucional prevista en el artículo 116 de la Constitución Política del Estado, debe primar la aplicación de esa norma, por ello, **el ajuste al valor no se considera ilícito aduanero (...)** (

#### **Criterio de la Autoridad General de Impugnación Tributaria**

“viii. Asimismo, corresponde aclarar que lo señalado por el Sujeto Pasivo en su Recurso de Alzada y alegatos orales, de que el ajuste en la etapa de fiscalización vulnera el Artículo 11 de la OMC, se tiene que el mismo refiere a que la legislación de cada país miembro debe reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador y no así que los ajustes de valor en una fiscalización se realicen sin ninguna sanción; también se debe mencionar que **la Resolución de Presidencia RAPE 03-023-07, de 5 de abril de 2007, presentada con juramento de reciente obtención** en la instancia de Alzada y mencionada en sus alegatos orales en esta instancia Jerárquica, refiere a una respuesta

*realizada por Cámara de Comercio y Servicios de Cochabamba relacionada a: “si en los ajustes del valor realizados por la Administración Aduanera en el despacho aduanero, control diferido o posterior, a través de los métodos de valoración (...) se tipifican como omisión de pago, y si generan una multa pecuniaria del valor de los tributos aduaneros”, de lo que se infiere que **el cuestionamiento no incluye a las fiscalizaciones aduaneras; por lo que, dicho pronunciamiento no se está referido a la presente fiscalización”.***

### **Conclusión:**

En las dos resoluciones los importadores plantean la vulneración al principio de legalidad en su vertiente de tipicidad, pero con diferentes argumentos.

En el Caso 2, el importador pretende hacer valer como prueba la **Resolución de Presidencia RA PE 03-023-07** en la que la Aduana Nacional habría señalado que el ajuste de valor no se tipifica como omisión. Sin embargo, de la valoración de la prueba, la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que la prueba resultaría impertinente, al no referirse a procesos de fiscalización, por lo que desestima el argumento del Sujeto Pasivo.

En el Caso 1, el Importador refiere expresamente la falta de tipicidad para calificar la conducta como Omisión de Pago, a lo cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sustenta la tipicidad y subsunción al Artículo 165 del Código Tributario Boliviano con en el siguiente razonamiento:

<b>Código Tributario Boliviano</b>	
<b>Artículo 165.- (Omisión de pago).</b> El que por acción u omisión no pague o pague de menos el tributo, no efectúe las retenciones o percepciones de tributos a que está obligado u obtenga indebidamente liberaciones, exenciones, beneficios o valores fiscales, será sancionado con una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido actualizado	
<b>Premisa 1:</b> La Aduana ajustó del valor y existe un tributo pagado de menos	AJ → PM
<b>Premisa 2:</b> El que pague de menos el tributo comete Omisión de Pago	PM → OP
<b>Conclusión:</b> El ajuste de valor implica Omisión de Pago	AJ → OP

En conclusión, la interpretación de la Autoridad de Impugnación Tributaria respecto al alcance del artículo 165 del Código Tributario Boliviano es estrictamente literal y considera sólo la disposición normativa que aplicó la aduana para sancionar.

#### 4.3 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL DESPACHANTE DE ADUANAS

##### **Caso 1: AGIT-RJ-0017-2019**

##### **Argumentos del despachante de aduanas**

*“v. Menciona que **no puede pretenderse que la ADA Calancha y Ramírez SRL. pague mediante la Resolución Determinativa, siendo que es de única y exclusiva responsabilidad del importador; por lo que, la Agencia Despachante de Aduanas debe quedar excluida, dejando sin efecto la responsabilidad solidaria referida a la Deuda Tributaria que incluye Tributos Omitidos por el Gravamen Arancelario (GA) y el***

*Impuesto al Valor Agregado (IVA), Intereses y Sanción que debe mantenerse firme y subsistente dicha deuda contra el operador en respeto de los principios de Legalidad y Debido Proceso.*

vi. *Sostiene que **se pretende cobrar tributos a un tercero ajeno**, que es el auxiliar de la función pública aduanera como si fuera el importador, aspecto, **ilegal ya que se desconoce que la Administración Aduanera estableció en la Resolución de Directorio N° 01-010-09, que la declaración contenida en la DAV es de responsabilidad del importador o comprador** y es quien se constituye en el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria de conformidad a los Artículos 22 y 23 del Código Tributario Boliviano (CTB).*

vii. *Finalmente, solicita **se deje sin efecto la responsabilidad solidaria de la ADA Calancha y Ramírez SRL**. y se mantenga la misma contra el operador Víctor Basilio Tapia Corrales; por consiguiente se deje sin efecto la Resolución del Recurso de Alzada”*

#### **Criterio de la Autoridad General de Impugnación Tributaria**

“xv. *Por otro lado respecto a que una vez llenada la DUI C-12556, los funcionarios de la Administración Aduanera avalaron y refrendaron dicha DUI disponiendo el pago de tributos y el levante de la mercancía, -sin efectuar ninguna observación que evidencie incumplimiento de la normativa aduanera por parte del operador Víctor Basilio Tapia Corrales respecto al valor declarado en la citada DUI; corresponde expresar que es facultad de la Administración Aduanera efectuar la verificación a los importadores o a las Agencias Despachantes de Aduana; más aún cuando **la responsabilidad es solidaria entre el comitente (importador) y la Agencia Despachante de Aduanas, conforme dispone el Artículo 47 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA), en cuanto al pago total de los tributos, actualizaciones e intereses y de las sanciones pecuniarias, emergentes del incumplimiento de las normas pertinentes.***

xvi. *Respecto a que se pretende cobrar tributos a la ADA Calancha y Ramírez SRL. que es el auxiliar de la función pública aduanera, como si fuera el importador; es necesario considerar y reiterar que conforme al análisis efectuado precedentemente **la responsabilidad solidaria del Despachante y de la Agencia Despachante de Aduana con el consignatario de las mercancías, nace por disposición expresa de la Ley, surgiendo desde el momento en que la Administración Aduanera acepta la declaración de mercancías y que alcanza al pago total de los tributos aduaneros, actualizaciones, intereses y sanciones pecuniarias que correspondan.***

## **Caso 2: AGIT-RJ-0390-2020**

### **Argumentos del despachante de aduanas**

*“Sostiene que según el Párrafo Final del Artículo 61 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), **el Despachante de Aduanas no interviene en ningún momento en la transacción comercial** realizada entre proveedor e importador. Agrega que, lo contrario significaría vulnerar el principio de Legalidad, porque **para determinar una conducta ilícita, debe existir una Ley anterior** al hecho determinado y ninguna autoridad administrativa puede efectuar interpretaciones que justifiquen la procedencia de una sanción, cuando no existe norma legal o reglamentaria que disponga o establezca una conducta de pago a los auxiliares de la función aduanera.*

iii. *Arguye que la Administración Aduanera aprobó el formato e instructivo de la DAV mediante **Resolución de Directorio (RD) N° 01-010-09**, que en su Numeral III dispone que la declaración contenida en la **DAV es de responsabilidad del importador o comprador**: además que la verificación del correcto llenado está a cargo de los funcionarios de la referida Administración.(...)*

v. Menciona que **no puede pretenderse que la Agencia Despachante de Aduana (ADA) Calancha y Ramírez SRL., pague la deuda tributaria por la Resolución Determinativa, siendo que es de única responsabilidad del importador;** por lo que la ADA debe quedar excluida dejando sin efecto la responsabilidad solidaria referida a la citada deuda que incluye tributos omitidos por el Gravamen Arancelario (GA) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), intereses y sanción, y que debe mantenerse firme y subsistente contra Remberto Carballo Zambrana, en aplicación de los principios de Legalidad y Debido Proceso.

vi. Sostiene que **se pretende cobrar tributos a un tercero ajeno, que es el auxiliar de la función pública aduanera, como si fuera el importador, aspecto totalmente ilegal** que desconoce la Administración Aduanera, al establecer en la Resolución de Directorio que la declaración contenida en la DAV es de responsabilidad del importador o comprador, quien se constituye en Sujeto Pasivo de la obligación tributaria conforme a lo previsto en los Artículos 22 y 23 del CTB, por lo que el inicio de la ejecución tributaria es un acto ilegal y de abuso de autoridad. (AGIT-RJ-0390-2020)

### **Criterio de la Autoridad General de Impugnación Tributaria**

“Por otro lado respecto a que una vez llenada la DUI C-28917 los funcionarios de la Administración Aduanera avalaron y refrendaron dicha DUI disponiendo el pago de tributos y el levante de la mercancía, sin efectuar ninguna observación que evidencie incumplimiento de la normativa aduanera por parte del operador Remberto Carballo Zambrana, respecto al valor declarado en la citada DUI; corresponde expresar que es facultad de la Administración Aduanera efectuar la verificación a los importadores o a las Agencias Despachantes de Aduana; **más aún cuando la responsabilidad es solidaria entre el comitente (importador) y la Agencia Despachante de Aduana, conforme dispone el Artículo 47 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA), en cuanto al**

***pago total de los tributos, actualizaciones e intereses y de las sanciones pecuniarias, emergentes del incumplimiento de las normas pertinentes.***

*Respecto a que se pretende cobrar tributos a la ADA Calancha y Ramírez SRL que es el auxiliar de la función pública aduanera como si fuera el importador; es— necesario considerar y reiterar que, conforme al análisis efectuado / precedentemente, **la responsabilidad solidaria del Despachante y de la Agencia Despachante de Aduana con el consignatario de las mercancías, nace por disposición expresa de la Ley, surgiendo desde el momento en que la Administración Aduanera acepta la declaración de mercancías y que alcanza al pago total de los tributos aduaneros, actualizaciones, intereses y sanciones pecuniarias que correspondan**”*

#### **Conclusión:**

En ambos casos, el despachante de aduanas argumenta que la Resolución de Directorio (RD) N° 01-010-09 de la Aduana Nacional estableció que la elaboración de la Declaración del Valor (DAV) es de responsabilidad del Importador o comprador. Añade que en ningún momento intervino en la transacción comercial, por lo que sería un tercero ajeno de la deuda tributaria que es de exclusiva responsabilidad del importador.

Al respecto la Autoridad General de Impugnación Tributaria expone el siguiente tipo de razonamiento:

#### **Ley General de Aduanas**

**Artículo 47.-** Los despachos aduaneros de importación podrán ser tramitados ante las administraciones aduaneras debidamente autorizadas al efecto (...)

El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las

actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes (...)	
<b>Premisa 2:</b> El despachante de Aduanas es solidariamente responsable con su comitente por el pago de tributos, actualizaciones e intereses y multas.	DA → TOM
<b>Premisa 1:</b> La Aduana ajustó del valor y determinó tributos, actualizaciones e intereses y multas	AV → TOM
<b>Conclusión:</b> El despachante de aduana es responsable solidario por el ajuste al valor	DA → AV

## Conclusión

El pronunciamiento emitido por la Autoridad de Impugnación Tributaria respecto a la aplicación por parte de la Aduana Nacional de Bolivia del artículo 47 de la Ley General de Aduanas, valida una interpretación que es estrictamente literal y que considera únicamente la disposición normativa considerada para establecer la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduana con el Importador, sin considerar la incidencia de las demás normas que regulan la valoración aduanera, la responsabilidad tributaria ni el derecho administrativo sancionador.

Cabe mencionar, que contra la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0017-2019 el Despachante de Aduanas interpuso demanda contencioso administrativa, la que fue desestimada por el Tribunal Supremo de Justicia, con base en los mismo argumentos sostenidos por la Autoridad de Impugnación Tributaria.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> La Sentencia 0202/2020 de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, que resolvió la demanda planteada por el Despachante de Aduanas, en sus partes más salientes señala:

“Ahora bien, en el marco normativo descrito y de la revisión de los antecedentes adjuntos a la demanda, se advierte que el demandante manifiesta expresamente: ‘...la Agencia Despachante de Aduana Calancha y Ramírez SRL, únicamente transcribió fielmente los datos de la documentación presentada por el IMPORTADOR tal como establece la norma, no habiendo cometido ningún otro acto que no sea legal y propio de la función aduanera por lo que no existe observación alguna fundada de parte de la Administración Tributaria Aduanera que indique que mi representante hay transgredido alguna función del Agente Despachante de Aduanas en la elaboración de la mencionada Declaración Única de Importación,...’ (fs. 22 vta.), de lo cual se concluye, que el propio demandante, manifiesta que hizo una transcripción literal

---

de los datos proporcionados por el importador, que contradice lo establecido en el art. 47 de LGA que señala:

*'... El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes. Asimismo, la Agencia Despachante de Aduana será responsable del pago de las obligaciones aduaneras y de las sanciones pecuniarias emergentes de la comisión de delitos y contravenciones aduaneras en que incurran sus dependientes con las operaciones aduaneras';*

Esta determinación, es concordante con el art. 61 del Reglamento de la citada ley que establece: ***'(RESPONSABILIDAD SOLIDARIA E INDIVISIBLE).- El Despachante de Aduana o la Agencia Despachante de Aduana, según corresponda, responderá solidariamente con su comitente, consignante o consignatario de las mercancías, por el pago total de los tributos aduaneros, actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervengan. La responsabilidad solidaria e indivisible sobre la obligación tributaria aduanera, nace desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la declaración de mercancías (Las negrillas son nuestras).***

En ese marco, la Agencia Despachante de Aduana ahora demandante, al ser auxiliar de la función pública aduanera y efectuar los despachos aduaneros y gestiones inherentes a operaciones de comercio exterior, por cuenta de terceros, tiene la obligación conforme el art. 45 de la LGA, de dar fe ante la administración aduanera, por la correcta declaración de cantidad, calidad y valor de las mercancías, objeto de importación, exportación o de otros regímenes aduaneros, amparados en documentos exigidos por disposiciones legales correspondientes; por lo que no resulta justificable el argumento que dicha agencia se limitó a la transcripción de datos otorgados por el importador, más aún si el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, obliga al Declarante a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, toda la documentación soporte donde se consigne el número y fecha de aceptación de la declaración de mercancías de importación a la que correspondan; es decir, el declarante o Despachante de Aduana, asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera.

Por consiguiente, conforme a la norma legal señalada se establece que la ADA CALANCHA Y RAMIREZ SRL adquirió la responsabilidad solidaria con el importador por la Omisión de Pago.

***'Quedará eximido de responsabilidad de las penas privativas de libertad por delito aduanero, el auxiliar de la función pública aduanera que en el ejercicio de sus funciones, efectúe declaraciones aduaneras por terceros, transcribiendo con fidelidad los documentos que reciba de sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios de las mercancías, no obstante que se establezcan diferencias de calidad, cantidad, peso o valor u origen entre lo declarado en la factura comercial y demás documentos aduaneros transcritos y lo encontrado en el momento del despacho aduanero'*** (Las negrillas son agregadas).

De la norma señalada, se establece que es evidente, que esta exención, trata sobre penas privativas de libertad respecto de personas jurídicas o colectivas por la comisión del "delito aduanero"; más no así de la responsabilidad solidaria por sanciones pecuniarias, multas, pago de tributos, actuaciones e intereses que corresponden en las operaciones que este hubiese intervenido, que fue considerado de manera correcta por la autoridad demandada en el caso.

## **CAPÍTULO V**

# **ENCUESTAS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS**

**CAPÍTULO V**  
**ENCUESTAS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES**  
**TRIBUTARIAS ADUANERAS**

**5.1 GRUPOS DE INTERÉS**

De la interpretación de las disposiciones normativas aduaneras participan todos aquellos que intervienen en su aplicación, ya sea como operadores de comercio exterior, funcionarios de aduana o autoridades que resuelven recursos tributarios.

Por una parte tenemos a los operadores de comercio exterior, en el caso analizado importadores y despachantes de aduana, gente común y profesionales con diversidad de formación profesional<sup>21</sup>, quienes para adecuar su conducta a las normas aduaneras requieren necesariamente de una interpretación sobre su naturaleza y alcance.

Por otra parte tenemos a los funcionarios de aduana, encargados de aplicar la norma aduanera y controlar su correcto cumplimiento por parte de los operadores, que requieren contar con una formación especializada en comercio exterior<sup>22</sup>.

Finalmente, tenemos a los funcionarios de la Autoridad de Impugnación Tributaria, quienes por la gran importancia y delicadeza de sus funciones, no sólo deben contar con una formación

---

<sup>21</sup> Por una parte los importadores no requieren contar con ninguna calificación profesional para ejercer su actividad, mientras que conforme establece el Artículo 43 de la Ley General de Aduanas, para ser despachante de aduanas se debe tener un nivel de licenciatura en cualquier disciplina o ser Técnico Superior en Comercio Exterior.

<sup>22</sup> El Artículo 41 de la Ley General de Aduanas establece que los servidores públicos de la Aduana Nacional, debiendo contar con experiencia e idoneidad y especialización en comercio exterior y en el sistema tributario nacional.

especialización, sino con una experiencia y dominio de ámbitos específicos de la tributación.

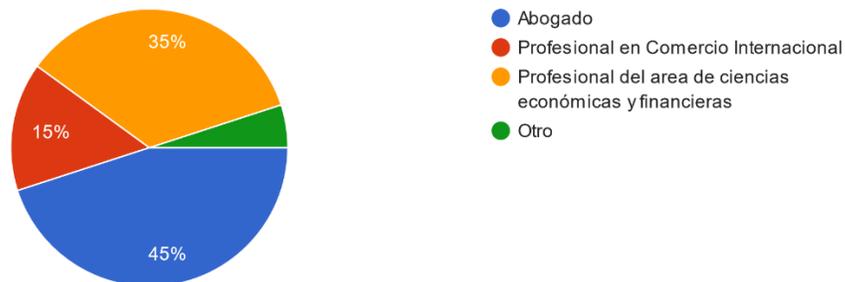
En consideración a su diferente formación y experiencia, para conocer su percepción sobre el procedimiento de interpretación jurídica de las disposiciones tributarias aduanera, se desarrolló un cuestionario que arrojó los siguientes resultados.

## 5.2 ANALISIS DE LOS RESULTADOS

### Profesión

En los tres ámbitos señalados, existen profesionales con diferente formación, lo que condiciona su conocimiento y percepción sobre cómo debería ser de la interpretación jurídica. Por ejemplo, en el caso de las administraciones aduaneras, los funcionarios a cargo del aforo, que tienen una formación más técnica que legal, son los encargados de sustentar los procesos determinativos y sancionatorios.

Indique su profesión  
20 respuestas

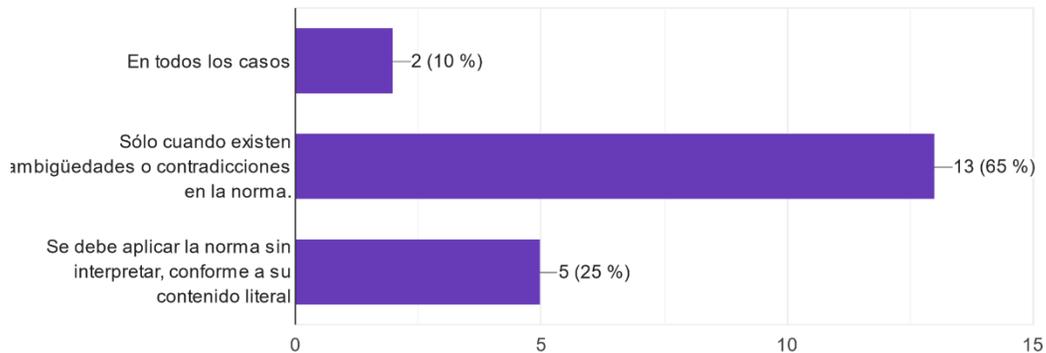


## ¿Cuándo se debe interpretar?

El 65% de los encuestados consideran que se debe interpretar las disposiciones normativas sólo cuando existen ambigüedades o contradicciones en ella.

En su criterio ¿En qué casos es necesario interpretar la norma tributaria?

20 respuestas

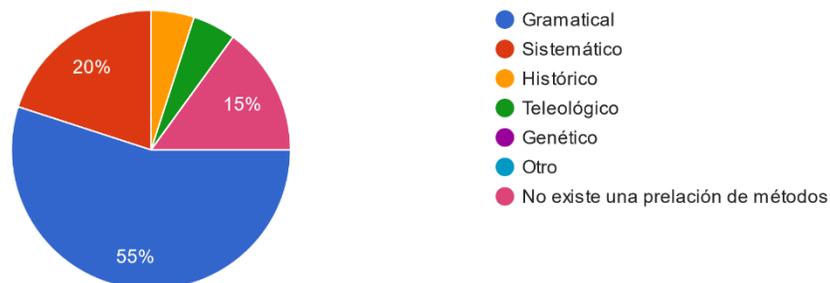


## Jerarquía de los métodos de interpretación

El 55% de los encuestados creen que el método gramatical tiene prioridad en la interpretación jurídica, un 20% que el más importante es el Método Sistemático y un 15 que no existe una prelación definida.

¿En general, qué método de interpretación tiene prioridad en la interpretación de la norma tributaria?

20 respuestas

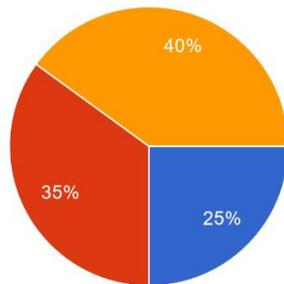


## Procedimiento interpretativo

El 40% de los entrevistados considera que se debe aplicar la norma sin interpretar, un 35% que se deben aplicar los métodos interpretativos de forma progresiva hasta encontrar una interpretación razonable, mientras que un 25% considera que se deben agotar las posibilidades interpretativas y aplicar la que mejor se adecúe al caso.

Para interpretar la norma tributaria...

20 respuestas



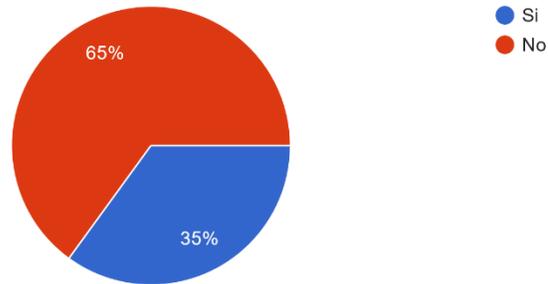
- Se deber agotar todas las posibilidades interpretativas y optar por la que mejor se adecue al caso
- Se debe aplicar los métodos interpretativos en orden jerárquico y adoptar la primera interpretación que se considere suficientemente razonable
- Se debe aplicar la norma sin interpretar, conforme a su contenido literal
- Otro

## Primacía del interés tributario

El 65% considera que el criterio más importante a aplicar en caso de conflicto normativo, es el de adoptar la interpretación que favorezca a la Administración Aduanera (in dubio pro fiscum).

¿Considera que el Principio In dubio pro fiscum es el criterio definitivo o más importante para optar por una de posibles interpretaciones de la norma tributaria?

20 respuestas

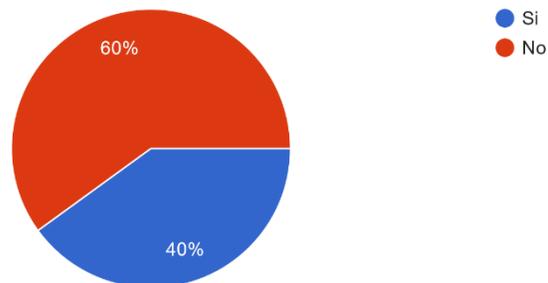


### Límites a la interpretación de los servidores públicos

El 60% de los encuestados consideran que la Ley los obliga a interpretar conforme a lo previsto por las leyes (*stricto sensu*), lo que limita las posibilidades interpretativas al considera otro tipo de normas del ordenamiento jurídico.

¿Considera que el principio de Sometimiento Pleno a la Ley, previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo, limita la función interpretativa de los entes de la administración pública?

20 respuestas

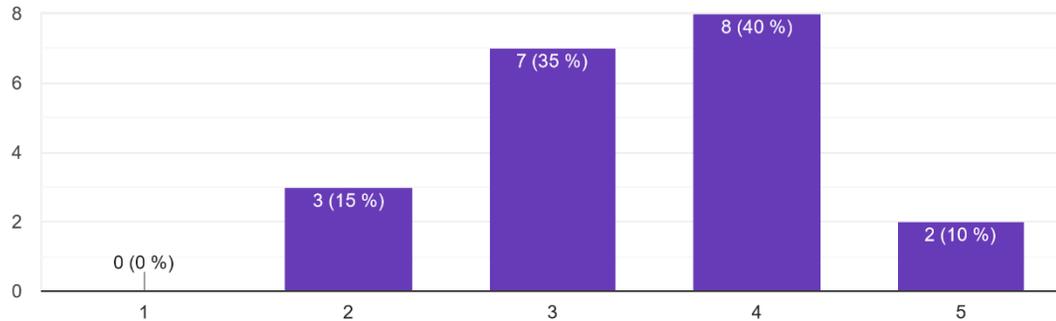


### ¿Es la norma tributaria aduanera clara en Bolivia?

Sólo el 10% de los encuestados cree que la norma es clara, mientras que el resto piensa que adolece de cierto grado de ambigüedad y falta de claridad

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera en Bolivia es clara

20 respuestas

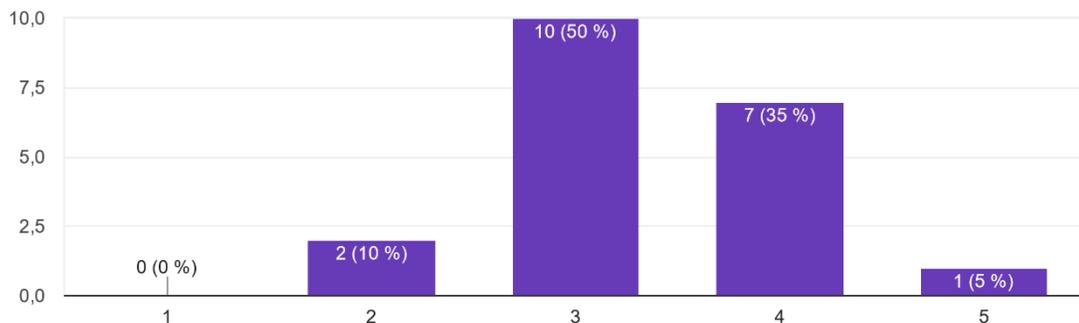


### ¿Es la norma tributaria aduanera completa?

El 5% de los encuestados considera que la norma tributaria aduanera contempla todas las situaciones de hecho posibles, estableciendo para cada caso una solución, mientras que la mayoría piensa que no es completa.

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera en Bolivia es completa

20 respuestas

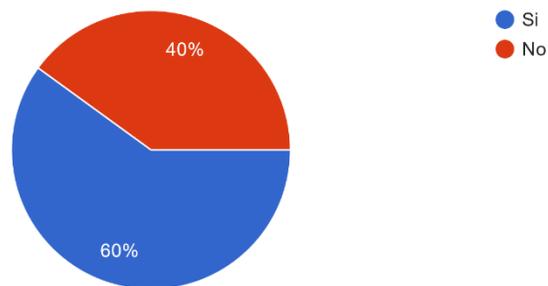


**¿Se deben considerar los principios del Derecho Penal para sancionar contravenciones tributarias aduaneras?**

El 60% considera que para tipificar ilícitos tributarios e imponer sanciones la Administración Aduanera no debería considerar los principios del Derecho Penal, a pesar de que este forma igual parte del *ius puniendi* del Estado.

¿Considera usted que al tipificar ilícitos tributarios e imponer sanciones, la Aduana Nacional de Bolivia debería considera los principios rectores del derecho penal?

20 respuestas

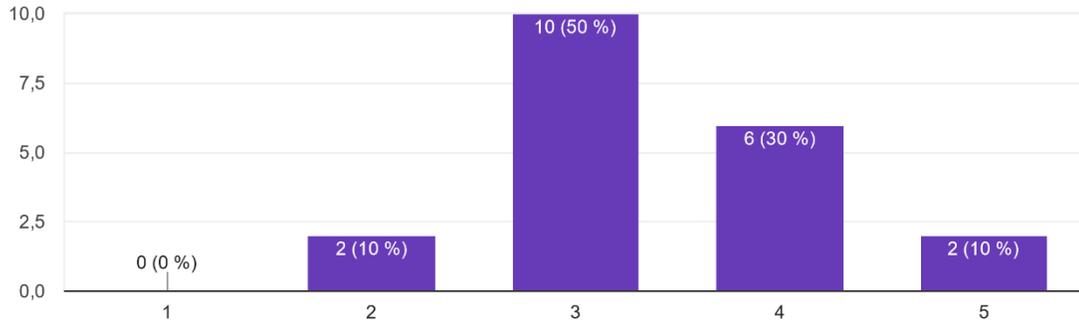


**Coherencia del sistema de normas tributario aduanero.**

Sólo el 10% de los encuestados considera que la norma tributaria aduanera es totalmente coherente, al existir una completa armonía y consistencia entre las disposiciones que componen el ordenamiento jurídico, mientras que la mayoría considera que la falta de coherencia es importante.

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera de Bolivia en coherente

20 respuestas

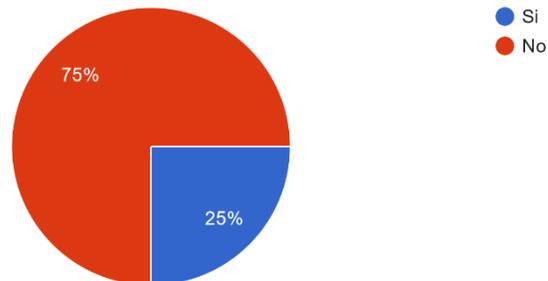


### Subsunción del ajuste de valor en el tipo de Omisión de Pago

El 75% de los encuestados considera que el ajuste de valor no es subsumible en el tipo contravencional de Omisión de Pago.

Considera que el Ajuste de Valor, en control posterior por cambio de método de valoración, se ajusta plenamente al tipo de Omisión de Pago: "El q...ficios y valores fiscales, será sancionado con (...)"

20 respuestas

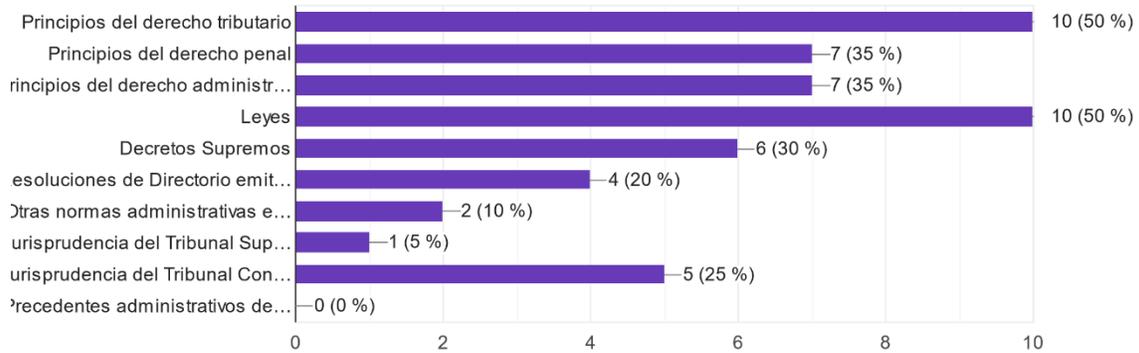


### Tipo de normas a considerar para la calificación de una conducta como Omisión de Pago

Entre el 5% y 10% de los encuestados consideran que para la calificación de ilícitos y aplicación de multas se debería tomar en cuenta la jurisprudencia constitucional y la del Tribunal Supremo de Justicia.

¿Cuáles de los siguiente elementos considera usted que la Aduana Nacional debería tomar en cuenta para la calificación jurídica de omisión de pago?

20 respuestas

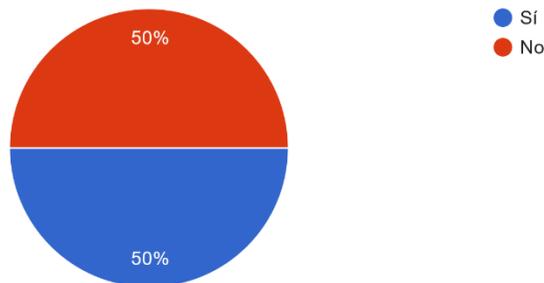


### Facultades interpretativas de la Autoridad de Impugnación Tributaria

Existe una visión contrapuesta respecto a si la Autoridad de Impugnación Tributaria puede interpretar normas tributarias aduaneras, con las mismas facultades de las autoridades judiciales de similar jerarquía.

En su criterio, ¿Cuenta la Autoridad de Impugnación Tributaria con las mismas facultades de interpretación que tienen las altas autoridades judiciales?

20 respuestas

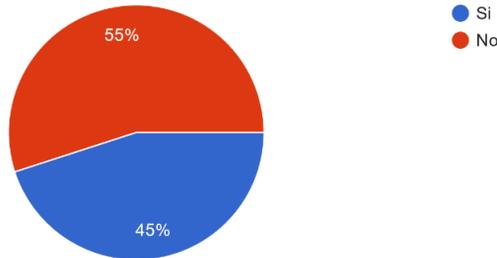


## Interpretaciones posibles que puede adoptar la Autoridad de Impugnación

### Tributaria

Existe también una notoria discrepancia en cuanto a que, si la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene una libertad interpretativa al momento de resolver los casos, o si está constreñida a optar por una de las interpretaciones planteadas por las partes.

En consideración al Principio de Congruencia que rige el proceso de impugnación tributaria, ¿Considera usted que la Autoridad de Impugnación T... de la norma tributaria planteada por las partes?  
20 respuestas

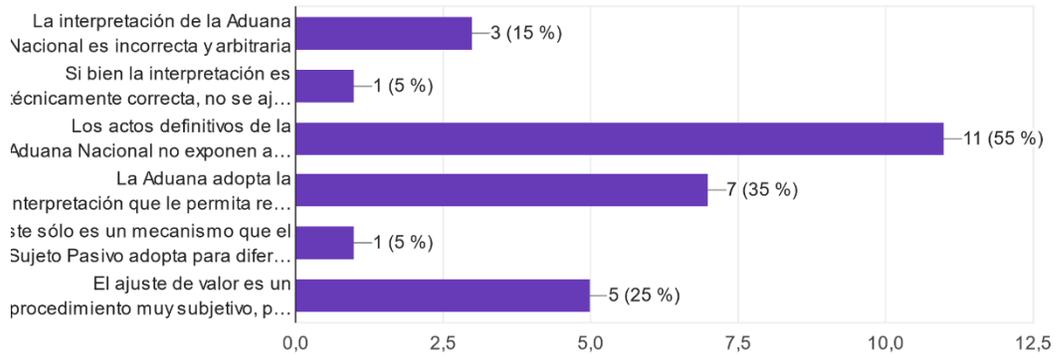


### Razones de las controversias tributarias por ajuste de valor

El 55% de los encuestados considera que las controversias surgen porque los actos definitivos de la Aduana Nacional no exponen adecuadamente el razonamiento que permita al Sujeto Pasivo comprender las razones del ajuste de valor y sus consecuencias; un 35% que esto se debe a que la Aduana Nacional adopta la interpretación que le permita recaudar más tributos aduaneros y un 25% a que el ajuste de valor es un procedimiento muy subjetivo, por lo que la deuda tributaria determinada siempre es cuestionable

### ¿A que atribuye usted la existencia de controversia tributaria por ajuste de valor?

20 respuestas



## **CAPITULO VI**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

## **CAPITULO VI**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **6.1 CONCLUSIONES**

De los resultados de la investigación, se pudo establecer que la Aduana Nacional de Bolivia sólo considera el método literal de interpretación para calificar la variación de valor por cambio de método de valoración como Omisión de Pago, y no así los demás métodos de interpretación previstos en el ordenamiento jurídico tributario.

Este aspecto, es corroborado y ratificado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus pronunciamientos emitidos, en recursos que le fueron presentados, que cuestionan la correcta calificación de este ilícito tributario.

De esta manera queda corroborada la hipótesis de la investigación, en cuanto a que esta interpretación literal, que no considera todos los métodos que prevén el ordenamiento jurídico y la doctrina, no es compartida por los contribuyentes, por lo que genera crecientes controversias tributarias.

No obstante, en la investigación también se ha establecido que este no sería la principal causa de las impugnaciones tributarias en este tipo de resoluciones, que sería más bien la falta de fundamentación de las resoluciones determinativas, que generan anulación de obrados hasta la Vista de Cargo.

Se estableció que la doctrina referida a la interpretación jurídica, contempla diferentes métodos de interpretación, técnicas y criterios para resolver conflictos normativos, que deben ser aplicados en consideración a la dificultad que plantea la interpretación en el caso concreto.

Asimismo, la corriente constructivista que tiene mayor influencia en la actualidad, atribuye a la interpretación una naturaleza argumentativa, que busca como fin último la realización del valor jurídico.

Por otra parte se evidenció que la premisa fáctica que constituye la premisa menor para la calificación de la variación de valor por cambio de método de valoración como Omisión de Pago, no surge de ningún acción u omisión antijurídico atribuible al sujeto pasivo, sino de actos facultativos de la administración tributaria aduanera.

Asimismo, se estableció que las que el conjunto de normas que regulan la variación de valor están contempladas en la Ley General de Aduanas, el Código Tributario Boliviano, el Reglamento a la Ley General de Aduanas, el Ley N° 2492, Reglamento a la Ley General de Aduanas, Reglamento al Código Tributario Boliviano y la Decisión N° 571 de la Comunidad Andina de Naciones, todas ellas emitidas en el marco del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

Del análisis sistemático de la normativa sobre valoración aduanera, se identificaron conflictos normativos en cuanto al momento del nacimiento de la obligación tributaria, le configuración del ilícito de Omisión de Pago como resultado de la variación de valor y la responsabilidad tributaria del agente despachante de aduana

Del mismo modo, se estableció que los fallos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en respuesta a impugnaciones de variación de valor por cambio de método de valoración, en la gran mayoría de los casos no se pronuncian en el fondo, debido a la falta de fundamentación de las resoluciones de la Aduana Nacional. Sin embargo, en los casos que existe una pronunciamiento en el fondo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria

A partir de una encuesta realizada a funcionarios de la Aduana Nacional de Bolivia y de la Autoridad de Impugnación Tributaria, despachante de aduanas e importadores, se estableció que existe visiones contrapuestas respecto a en que situaciones se debe interpretar la normativa tributaria, si se deben utilizar todos los métodos admitidos en el Derecho, los criterios que prevalecen en la interpretación tributaria. Sin embargo, existe una percepción generalizada de que la norma tributaria no es clara ni completa, ni coherente, lo que ocasiona alta litigiosidad.

La norma aduanera prevé mecanismos para reducir los conflictos de interpretación jurídica, previendo mecanismos para reducir la ambigüedad semántica, a través de una permanente actualización del Glosario de Términos Aduaneros que debiera realizar el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, así como mediante la interpretación *in abstracto* de disposiciones normativas en conflicto a cargo del Directorio de la Aduana Nacional. Sin embargo, ninguno de estos órganos ejerce estas facultades en desmedro de la seguridad jurídica, lo que en el tiempo genera una mayor conflictividad en la aplicación de la norma.

La interpretación de la Aduana Nacional de Bolivia, validada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, sigue estrictamente el método literal en su vertiente más básica y se circunscribe al texto de una única disposición normativa. Si bien esto no contraviene las normas tributarias que regulan la interpretación, no se constituye en método adecuado cuando las partes en conflicto invocan diferentes disposiciones normativas que les son favorables a cada una, pero se resuelve considerando sólo una de estas, sin integrarlas en un único ordenamiento jurídico coherente.

Esta falta de flexibilidad de la Autoridad de Impugnación Tributaria, para adoptar una interpretación jurídica más adecuada, tendría su origen en dos disposiciones que contempla la norma tributaria. La primera sería el principio de congruencia, que obliga a la AIT a resolver la

controversia exclusivamente en base a los argumentos y alegatos expuestos por las partes; la segunda, el hecho que como ente administrativo la Autoridad de Impugnación Tributaria debe observar en sus actos un sometimiento pleno a la Ley, aspecto todavía fuertemente arraigado en nuestra tradición jurídica. Estos rasgos también serían compartidos en gran medida por la jurisdicción ordinaria, lo que hace pensar que la justicia constitucional sería la vía más idónea para la resolver conflictos de interpretación en los que están en juego los derechos fundamentales de los contribuyentes, considerando que todavía nos encontramos en un proceso de transición hacia la consolidación de un estado constitucional de derecho.

## **6.2 RECOMENDACIONES**

Toda vez que el problema de la sobrecarga procesal de la Autoridad de Impugnación Tributaria no tendría su causa, de inicio, en el problema de interpretación jurídica de la norma tributaria, se recomienda llevar a cabo otras investigaciones para ahondar sobre las causas de la falta de fundamentación y motivación de los actos definitivos emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia.

Cabe señalar que la presente investigación no pretendió establecer la “correcta” interpretación jurídica de las disposiciones tributarias en el caso de estudio, sino más bien estudiar como esta se aplica en el ámbito administrativo, en particular en el de la Aduana Nacional de Bolivia y de la Autoridad de Impugnación Tributaria. No obstante, futuras investigaciones del tipo *sententia ferenda* o *lege ferenda* resultarían un valioso aporte para guiar a las autoridades administrativas y judiciales en la aplicación de la norma tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R. (2007). *Teoría de la Argumentación Jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica* (1ª Edición). Palestra Editores S.A.C.
- Dworkin, R. (1986). *El imperio de la Justicia* (2ª Edición). Editorial Gedisa S.A.
- Finnis, J. (2011). *Natural law and natural rights* (1ª Edición). Oxford University Press.
- García Amado, J. A. (2017). *Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias* (1ª Edición). ZELA Grupo Editorial E.I.R.L.
- Guastini, R. (2018). *La interpretación de los documentos normativos* (1ª edición). Derecho Global Editores S.A. de C.V.
- Hart, H. L. A. (2009). *El concepto del derecho* (3ª Edición). AbeledoPerrot S.A.
- Linfante Vidal, I. (2018). *Argumentación e interpretación jurídica. Escepticismo, intencionalismo y constructivismo* (Primera Edición). Tirant Lo Blanch .
- Martinez Zorilla, D. (2015). Conflictos normativos. In J. L. Fabra Zamora & V. Rodriguez Blanco (Eds.), *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho: Vol. Volumen Dos* (1ª Edición, pp. 1307–1348). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Nino, C. S. (1989). *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación* (2ª Edición). Editorial Astrea.
- Ross, A. (1963). *Sobre el Derecho y la Justicia* (1ª Edición). Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (7ª Edición). Ediciones Depalma Buenos Aires.

## **ANEXOS**

# ENCUESTA SOBRE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

El objeto de la encuesta es el de conocer la opinión de operadores de comercio exterior, así como de funcionarios de la Aduana Nacional y de la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto a la interpretación de la norma tributaria.

 alvaro.illanes.landa@gmail.com (no compartidos)  
[Cambiar de cuenta](#)



**\*Obligatorio**

Indique su profesión \*

- Abogado
- Profesional en Comercio Internacional
- Profesional del area de ciencias económicas y financieras
- Otro

Actualmente trabaja o trabajó en: \*

- Aduana Nacional de Bolivia
- Autoridad de Impugnación Tributaria
- Agencia Despachante de Aduana
- Empresa Importadora
- Otro:

En su criterio ¿En qué casos es necesario interpretar la norma tributaria? \*

- En todos los casos
- Sólo cuando existen ambigüedades o contradicciones en la norma.
- Se debe aplicar la norma sin interpretar, conforme a su contenido literal
- Otro: \_\_\_\_\_

¿En general, qué método de interpretación tiene prioridad en la interpretación de la norma tributaria? \*

Elige ▼

Para interpretar la norma tributaria... \*

Elige ▼

¿Considera que el Principio *In dubio pro fisco* es el criterio definitivo o más importante para optar por una de posibles interpretaciones de la norma tributaria? \*

- Si
- No

¿Considera que el principio de **Sometimiento Pleno a la Ley**, previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo, limita la función interpretativa de los entes de la administración pública? \*

- Si
- No

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera en Bolivia es **clara** \*

1 2 3 4 5

Totalmente ambigua y falta de claridad      Es completamente clara de aplicar

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera en Bolivia es **completa** \*

1 2 3 4 5

Existen muchos vacíos que imposibilitan resolver situaciones que se presentan de claridad      Contempla todas las situaciones de hecho posible, estableciendo una solución para cada caso

De acuerdo a su experiencia, marque usted el grado en que considera que la norma tributaria aduanera de Bolivia es **coherente** \*

1 2 3 4 5

Existen muchas antinomias (contradicciones) que generan inseguridad jurídica      Existe una completa armonía y consistencia entre las normas que componen el ordenamiento jurídico

¿Considera usted que al tipificar ilícitos tributarios e imponer sanciones, la Aduana Nacional de Bolivia debería considera los principios rectores del derecho penal? \*

- Si
- No

Considera que el Ajuste de Valor, en control posterior por cambio de método de valoración, se ajusta plenamente al tipo de Omisión de Pago: "El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, **será sancionado con (...)**" \*

- Si
- No

De haber contestado "**SI**" a la pregunta anterior, por favor formule el enunciado interpretativo que explicaría como la conducta se subsume al tipo.

Tu respuesta \_\_\_\_\_

¿Cuáles de los siguiente elementos considera usted que la Aduana Nacional debería tomar en cuenta para la calificación jurídica de omisión de pago?

- Principios del derecho tributario
- Principios del derecho penal
- Principios del derecho administrativo
- Leyes
- Decretos Supremos
- Resoluciones de Directorio emitidas por la Aduana Nacional de Bolivia
- Otras normas administrativas emitidas por la Aduana Nacional de Bolivia (circulares, fax, etc.)
- Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia
- Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional
- Precedentes administrativos de la Autoridad de Impugnación Tributaria

En su criterio, ¿Cuenta la Autoridad de Impugnación Tributaria con las mismas facultades de interpretación que tienen las altas autoridades judiciales?

- Sí
- No

En consideración al Principio de Congruencia que rige el proceso de impugnación tributaria, ¿Considera usted que la Autoridad de Impugnación Tributaria debe circunscribir su análisis a la interpretación de la norma tributaria planteada por las partes?

- Si
- No

¿A que atribuye usted la existencia de controversia tributaria por ajuste de valor?

- La interpretación de la Aduana Nacional es incorrecta y arbitraria
- Si bien la interpretación es técnicamente correcta, no se ajusta al principio de justicia
- Los actos definitivos de la Aduana Nacional no exponen adecuadamente el razonamiento que permita al Sujeto Pasivo comprender las razones del ajuste de valor y sus consecuencias
- La Aduana adopta la interpretación que le permita recaudar más tributos aduaneros
- Este sólo es un mecanismo que el Sujeto Pasivo adopta para diferir el pago de sus obligaciones tributarias, a la espera que opere la prescripción o se disponga de un "perdonazo tributario"
- El ajuste de valor es un procedimiento muy subjetivo, por lo que la deuda tributaria determinada por la Aduana Nacional de Bolivia siempre es cuestionable