TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 01
Sucre, 25 de enero de 2018

Expediente	: 109/2015-CA
Proceso	: Contencioso Administrativo
Demandante	: Victor Alvarado Laura
Demandado	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada	: AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero de 2015
Magistrado Relator	: Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por **VICTOR ALVARADO LAURA**, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero de 2015, expedida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda de fs. 29 a 40, la respuesta de fs. 148 a 153, réplica, dúplica, la Interpretación Prejudicial de fs. 194 a fs. 232; los antecedentes procesales, tanto de la instancia administrativa como jurisdiccional; y

CONSIDERANDO I:

I.1.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

El impetrante de la demanda Contenciosa Administrativa acusa que la Resolución AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero es ilegal y vulnera el principio de legalidad, por cuanto no justifica en qué base legal se funda, para sostener que el rechazo al valor de transacción se pueda realizar dos veces en una misma declaración, siendo que conforme al Reglamento de la Ley General de Aduana, dicha norma no abre la posibilidad de ajustar dos veces el valor, sino que más bien confirma la existencia de un solo ajuste, el cual tiene que ver con un valor único y definitivo, que en éste caso fue aplicado durante el despacho aduanero y en base al último método de valoración.

Que se incurre en aseveraciones falsas al señalar que el nuevo valor determinado en la fiscalización obedece a nuevos y diferentes elementos a los encontrados durante el despacho y por consiguiente resultarían siendo legales, por cuanto conforme al cuadro consignado en el recurso de alzada, las actas de reconocimiento y el informe de Variación del Valor elaboradas para cada DUI al momento del despacho, contienen exactamente las mismas observaciones que aquellas realizadas en la fiscalización posterior.

Sin embargo y aún considerando que sean distintos, en ambos casos se arriba al mismo resultado, esto es: sustituir el valor con base en el BIPRE y SIVA.

Que la Administración ha realizado una "doble tributación", por lo que la Resolución impugnada viola el principio del "non bis in ídem" reconocido por la Constitución Política del Estado, por cuanto, al revocarse la resolución de alzada y sostener que al

existir diferentes observaciones es viable un segundo ajuste, con lo que se incurriría en violación del principio de seguridad jurídica, infringiendo así su derecho al debido proceso.

Que si bien la Resolución de Directorio RD-01-008-11 Sobre Procedimiento de Fiscalización, otorga a la Aduana la facultad de fiscalizar, entre otros, el valor declarado; dicha facultad debe inexcusablemente cumplir lo previsto en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina y en la Ley General de Aduanas y su Reglamento, las que disponen que el cálculo del valor en aduanas por parte de la administración es por una sola vez.

Que en la Resolución impugnada no se tomó en cuenta la regla general sobre el ajuste del valor, la cual establece que cuando la administración aplica el sexto método de valoración otorgando un valor por sustitución al momento del despacho, ese ajuste es definitivo porque estamos frente a una determinación realizada por la propia administración aduanera sobre una base presunta; es decir, sobre precios referenciales. En ese sentido, en tanto el importador no pagó tributos en base a una autodeterminación, dicho ajuste tiene carácter definitivo.

Que, en el caso de autos, la administración aduanera otorgó un nuevo valor en el momento del despacho aduanero y, sobre la base de éste nuevo valor, admitido y aceptado por el operador, se pagaron los tributos omitidos en ese mismo instante.

Sin embargo, durante la fiscalización posterior, la aduana nuevamente rechazó el valor declarado señalando que no es posible la aplicación de los cinco primeros métodos de valoración, y terminó aplicando por segunda vez el método del último recurso.

En tal sentido, se advierte que la administración aduanera se equivocó en su análisis, ya que no es posible volver a rechazar por dos veces el mismo valor, considerando que en el primer ajuste no se tomó en cuenta el valor de transacción declarado, sino que se hizo en base a valores de precios referenciales obtenidos de las bases de datos BIPRE y SIVA, y que en el segundo ajuste se volvió a utilizar el mismo método.

Agrega que la multa impuesta también resulta ilegal debido a que ésta no aplica en casos de variación del valor, sino únicamente en casos de fraude, aspecto que no fue materia de fiscalización, mucho menos de resolución determinativa.

Por último, señala que su conducta no se adecúa al ilícito de "omisión de pago", por cuanto el ajuste de valor en despacho aduanero se realizó en base al sexto método de valoración o método de último recurso y el tributo determinado por la administración tuvo la conformidad del importador para luego éste proceder al pago del mismo.

Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, se revoque la Resolución

AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero de 2015, como el Auto motivado complementario AGIT-RJ 011/2015 de 2 de febrero, pronunciada por la AGIT y se confirme la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0759/2014 de 20 de octubre.

I.2.- DE LA RESPUESTA A LA DEMANDA

Que, cumplida la diligencia de citación, Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó y respondió la demanda dentro el término de ley, mediante memorial de fs. 148 a 153, alegando:

1.- Que la Resolución AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero se encuentra debidamente fundamentada y motivada, habiéndose realizado una correcta interpretación de las normas y un correcto análisis de los antecedentes del proceso.

Que las observaciones realizadas en el ajuste de valor durante el despacho son totalmente diferentes a las que fueron realizadas en el proceso de fiscalización aduanera posterior, toda vez que las mismas surgen de la revisión documental de las 24 DUIs alcanzadas por la orden de fiscalización, conforme se refiere en el Acta de Diligencia de Fiscalización Posterior AN-GROGR-UFIOR 016-2013.

Que, teniendo en cuenta lo anterior, la administración, previa evaluación de los descargos, mantuvo las observaciones identificadas mediante la citada acta, advirtiendo que en las DUIs existe ausencia de documentos que respalden el valor de las mercancías, así como haber establecido otros factores de riesgo a las nuevas observaciones.

Que, en definitiva, las observaciones realizadas durante el proceso de fiscalización aduanera responden a nuevos elementos y no a los mismos sobre los que recayeron las observaciones detectadas en el control durante el despacho, los cuales incluso fueron reconocidos por el propio importador; y, en base a ello, la administración aduanera procedió a la aplicación del procedimiento establecido en la Resolución de Directorio RD-01-008-11.

Petitorio

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda.

I.3. Réplica y Duplica

Teniéndose por respondida la demanda y apersonado el representante de la AGIT Daney David Valdivia Coria, mediante decreto de 27 de agosto de 2015 (fs. 154), se dispuso el traslado de la respuesta a la parte contraria para la Réplica, la que fue absuelta mediante memorial de réplica de fs. 157 a 159, que a su vez fue absuelta por memorial de dúplica cursante de fs. 163 a 168.

I.4. Interpretación Prejudicial

Concluido el trámite del proceso y antes de dictarse Resolución, se ofició al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, solicitando la interpretación prejudicial de los dispositivos legales de las normas supra nacionales invocadas en el caso. Esta solicitud fue absuelta en los términos del documento de fs. 194 a 232.

I.5. ANTECEDENTES DEL PROCESO

Mediante Resolución Determinativa AN-GROGR-ULEOR-RD 004/2014 de 28 de marzo, el Gerente Regional de Oruro de la Aduana Nacional de Bolivia dispuso determinar de oficio las obligaciones aduaneras respecto al Gravamen Arancelario (GA) y el impuesto al Valor Agregado (IVA), emergentes de la Orden de Fiscalización GRO 002/2013 de 25 de marzo, correspondientes al Señor Alvarado, calificando su conducta como "omisión de pago" e imponiéndole una multa equivalente al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento de las obligaciones tributarias sujetas a fiscalización, con base en los siguientes fundamentos:

- Para la mercancía "neumáticos nuevos" declaradas en las DUIs, corresponde la aplicación del método del último recurso sobre la base de datos disponibles en el país de importación, estableciéndose diferencias de valor.
- En consideración a las observaciones expuestas se hallaron indicios de la presunta comisión de contravención tributaria por omisión de pago en las DUIs, dentro del alcance del Numeral 3 del Art. 160 y art. 165 de la Ley 2492.
- A excepción de la DUI C-508, respecto de las 23 DUIs restantes, las cuales fueron seleccionadas a control aduanero mediante canal rojo y amarillo, se rechazó el valor de transacción declarado dos veces.
- En consecuencia, la fiscalización ex post realizada trajo como resultado, la generación de duda razonable respecto del valor declarado por el contribuyente; por ello, luego de ser presentados y evaluados los descargos, dicho valor se rechazó y se determinó uno nuevo aplicando el último método del valor en aduana, así como un valor de sustitución sobre la base de datos (SIVA y BIPRE); y, asimismo, se aplicó una multa por contravención aduanera del 100% por concepto de GA e IVA, ajustada al momento del despacho por la propia entidad nacional y por el monto del tributo ajustado en la fiscalización.

En grado de alzada, mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0759/2014 de 20 de octubre, la Directora Ejecutiva Regional de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa AN-GROGR-ULEOR-RD 004/2014 de 28 de marzo, dejando sin efecto la deuda tributaria por tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, respecto de las siguientes DUIs: 2011/421/C-637, 2011/421/C-670, 2011/421/C-945, 2011/421/C-1290, 2011/421/C-1311, 2011/431/C-245, 2010/431/C-246, 2010/431/C-810, 2010/431/C-811, 2010/431/C-996, 2010/431/C-1079, 2010/431/C-1086, 2010/431/C-1113, 2010/431/C-1143, 2010/431/C-1212, 2010/431/C-1286, 2010/431/C-1369, 2010/431/C-1444, 2010/431/C-1463, 2010/431/C-1534, 2011/431/C-249, 2011/431/C-1128 y 2011/431/C-1165. Manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria emergente de la DUI 2011/431/C-508, con base a los siguientes fundamentos:

- El ajuste de valor practicado por la Administración Aduanera durante el control del despacho fue realizado de acuerdo al método del último recurso,

considerando la información de su propia base de datos, cuyo resultado fue aceptado por el importador al haber procedido al pago correspondiente, constituyéndose de esa manera en definitivo.

- De acuerdo al art. 165 de la Ley 2492, el ilícito de contravención por omisión de pago es sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, cuyos presupuestos no concurren en el presente caso ya que al haber adquirido el carácter de "definitivo" el ajuste de variación de valor aplicado por la administración aduanera en el control durante el despacho, la diferencia de los tributos determinados fueron cancelados en su integridad por el importador; en ese sentido, no se advierte la existencia de tributos omitidos no cancelados.
- Teniendo en cuenta lo anterior, el control posterior practicado por la Aduana Nacional, así como sus incidencias, no se ajustan al marco legal al no haberse acreditado la concurrencia de nuevos documentos probatorios que contradigan lo declarado o demuestren la mala fe o dolo del importador.
- Finalmente, en relación a la DUI C-508, que fue sorteada a canal verde, se advierte que ésta fue autorizada para ser retirada directamente sin reconocimiento físico o documental a través del despachante de aduana; sin embargo del recurso de alzada se verifica que el recurrente no hace mayores referencias; es decir, no refiere agravios al respecto. En consecuencia, al no existir la suficiente carga argumentativa, dicha instancia se ve impedida de emitir mayor criterio al respecto.

En grado Jerárquico, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0759/2014 de 20 de octubre, manteniendo firme y subsistente la sanción por omisión de pago respecto de las siguientes DUIs: C-637, C-670, C-945, C-1290, C-1311, C-245, C-246, C-810, C-811, C-996, C-1079, C-1086, C-1113, C-1143, C-1212, C-1286, C-1369, C-1444, C-1463, C-1534, C-249, C-1128 y C-1165, así como en relación a la DUI C-508, conforme a lo dispuesto en la Resolución Determinativa AN-GROGR-ULEOR-RD 004/2014.

CONSIDERANDO II:

II.1. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de este tipo de controversias, de conformidad al art. 2 de la Ley Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del Código de Procedimiento Civil (CPC), y la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439 (Código Procesal Civil), que señala: *"De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley Nº 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieren lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean*

regulados por Ley como jurisdicción especializada"; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso Contencioso Administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

II.1.2.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

De la revisión de los antecedentes contenidos en el expediente y los argumentos de ambas partes, se advierte que la problemática sometida a consideración de éste Tribunal se encuentra referida a establecer si la decisión de la Administración plasmada en la RD AN-GROGR-ULEOR-RD 004/2014 de 28 de marzo, se ajusta a derecho y si, en ese marco, la Resolución Jerárquica impugnada, al confirmar los extremos de tal resolución incurrió en las violaciones a los derechos y principios acusados por el demandante.

II.1.3.- ANÁLISIS Y FUNDAMENTACIÓN

La entidad demandada, revocó el fallo del Tribunal de Alzada y confirmó la Resolución Determinativa expedida por la Administración Aduanera, bajo el fundamento que la Administración Aduanera aplicó de manera correcta el descarte sucesivo de los métodos de valoración sobre la base de datos objetivos cuantificables, concluyendo con ello que la Resolución Determinativa fundamentó correctamente el rechazo para la aplicación del primer método del valor de transacción, permitiendo al recurrente conocer las observaciones respectivas, definición que el ahora demandante acusa de erróneo en razón a que con ello se impuso una doble valoración de la base imponible y ajuste del tributo.

En el marco anterior y atendiendo el problema específico planteado, corresponde partir del análisis de la norma legal aplicable, fundamentalmente de los siguientes:

CODIGO TRIBUTARIO

ARTICULO 160° (Clasificación).

"Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
3. Omisión de pago;
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181°;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales".

ARTICULO 165° (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 el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria".

RESOLUCION 846 DE LA CAN.

REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571

Artículo 49.-

Factores de riesgo.

"Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la autoridad aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros:

a) Precios ostensiblemente bajos.

b) Pagos indirectos.

(...)

m) Valores declarados para mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial, iguales o menores al valor de ingreso a dichas zonas de las mismas mercancías o de otra idéntica o similar del mismo país de origen.

(...)

o) Mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial.

(...)

Cuando sobre la base de los factores de riesgo antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes. Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los arts. 16, 17 y 18 de la Decisión 571".

Artículo 60.

Datos objetivos y cuantificables.

(...)

"2. Los datos deben ser "objetivos", o sea, deben basarse únicamente en elementos de hecho sin interpretaciones personales. Deben ser "cuantificables", es decir, debe ser posible fijar su monto mediante cantidades y cifras. No deben basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones ni en la experiencia personal.

A falta de estos datos objetivos y cuantificables, no podrán hacerse los ajustes al precio pagado o por pagar y no podrá aplicarse el Método del Valor de Transacción, según lo dispuesto por el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y lo señalado en el artículo 5 de este

Reglamento.

Para la aplicación de los demás Métodos deberá igualmente contarse con datos objetivos y cuantificables.

Artículo 61.-

"1. *En los casos en que resulte necesario demorar la determinación definitiva del valor en aduana de las mercancías importadas, el importador podrá retirar sus mercancías si, cuando así se le exija, presta garantía suficiente que cubra el pago de los Derechos Aduaneros y demás gravámenes a los que eventualmente estarían sujetas tales mercancías, mediante fianzas bancarias o de compañías de seguros, depósito u otro medio apropiado.*

Cuando la demora en la determinación definitiva del valor se deba a la existencia de dudas razonables respecto a la veracidad del precio realmente pagado o por pagar, y no se pueda cuantificar el monto de los derechos aduaneros y demás gravámenes a los que podrían estar sujetas las mercancías, la base de liquidación de la garantía, será el 200% de los derechos y gravámenes resultantes del valor declarado por la mercancía.

Cuando se trate de personas naturales para las cuales no sea posible la constitución de fianzas bancarias o de compañías de seguros, a solicitud del importador, o cuando la Administración Aduanera así lo exija, se podrán constituir garantías personales a manera de depósitos bancarios.

Para el funcionamiento de las garantías en forma de depósitos, la legislación aduanera nacional dispondrá la forma, los procedimientos y la oportunidad respecto a su constitución".

ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994

Artículo 13.-

"Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada Miembro".

LEY GENERAL DE ADUANAS

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:

a) *Valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación, con destino a territorio aduanero nacional y exportadas en el mismo momento o en uno muy cercano a la exportación de las mercancías objeto de valoración.*

b) *Valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a territorio nacional y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;*

c) *Valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero, la mayor cantidad de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías, objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de dichas mercancías.*

d) *Valor reconstruido que será igual a la suma del costo o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo, efectuadas para producir las mercancías importadas. Asimismo, se tomará en cuenta para el valor reconstruido, una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele añadirse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de origen en operaciones de exportación con destino al país de importación, así como el costo o valor de los demás gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas".*

DECRETO SUPREMO 25870 11 DE AGOSTO DE 2000

REGLAMENTO A LA LEY GENERAL DE ADUANAS

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 deberá tener en cuenta los requisitos señalados por los artículos 1° y 8° del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 y sus notas interpretativas especialmente en lo siguiente:

El precio realmente pagado o por pagar, la factura comercial, la influencia de la vinculación en el precio y las pruebas para comprobar que este no se encuentra influido por la vinculación, los ajustes al precio pagado o por pagar y las cláusulas de revisión de precios".

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 será elaborado por el funcionario aduanero basándose en datos objetivos y cuantificables.

La Aduana Nacional determinará la relevancia del informe de variación de valor para la fiscalización posterior".

Artículo 260° (Procedimiento para la determinación de variación del valor)

"Emitido el informe de variación del valor se notificará al consignatario o al despachante de aduana por su comitente para que ofrezca dentro de los siguientes veinte (20) días, la documentación respaldatoria así como aclaraciones que se le soliciten sobre lo declarado. Estos datos serán analizados por la administración aduanera que resolverá dictando Resolución Administrativa en el plazo no mayor a diez (10) días, sin penalización al importador ni al Despachante de Aduana, en tanto no exista delito aduanero. Esta Resolución Administrativa deberá indicar las razones en las que se funda así como indicar si existe recurso ulterior y el plazo para interponerlo".

Conforme a la normativa supra citada, para establecer si la entidad demandada incurrió en las lesiones que se le atribuyen, ha menester prima facie, verificar si la conducta de omisión de pago definida en los arts. 160.3 y 165 del Código Tributario, fue atribuida al demandante con arreglo a la Ley. Dicho de otro modo, si fue el resultado o derivación racional de los hechos y del derecho.

En ese marco ha menester verificar los presupuestos de hecho que configuran el tipo, esto es, si el demandante, por comisión u omisión, no hubiese pagado o hubiere pagado de menos la deuda tributaria, conforme previene el art. 165 citado supra del CTB.

II.1.3.a. Sobre la acción u omisión del sujeto pasivo

En el presente caso, la deuda tributaria viene a constituir el gravamen arancelario,

que responderá al porcentaje de ley calculado sobre la base del valor de transacción.

Este valor de transacción, en línea de principio, lo declara el importador en el formulario respectivo, sobre cuya base cancela la deuda tributaria; lo que en la materia se conoce como la autodeterminación impositiva.

Nótese que la elaboración de ésta autodeterminación constituye un acto de manifestación de voluntad del sujeto pasivo, un acto propio libre de presión o vicio alguno, en el que no interviene ninguna autoridad.

Así entonces y siguiendo el razonamiento anterior, si el caso fuese que en esa autodeterminación, el sujeto pasivo insertó datos falsos y pagó de menos el tributo o, siendo verdaderos no pagó la totalidad, estaríamos frente a una acción y también una omisión deliberada con la intención de soslayar su deber tributario, lo que en términos de responsabilidad se calificará como dolosa.

Por otro lado y ante la eventualidad que el sujeto pasivo no hubiese pagado o hubiese pagado de menos el tributo al que estaba obligado, el Estado otorga facultades a la Administración para determinar dicho tributo; como en el caso presente, ya sea sobre la base del valor de transacción declarado por el importador o sobre cualquier otra base que la Ley le faculte, todo ello, siempre y cuando concurra dudas sobre la veracidad del valor alegado por el importador.

Se debe rescatar que, en éste caso, es la Administración la que estableció la base del tributo y el tributo mismo, sin intervención del sujeto pasivo, de tal modo que mal podría, en éste caso, alegarse acción u omisión del administrado.

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que fue la misma Administración Aduanera quien determinó la base imponible y el tributo al momento del despacho, no parece correcto ni jurídicamente admisible, concluir que se trata de una acción u omisión del sujeto pasivo, por cuanto, conforme se tiene alegado y probado, éste aceptó la liquidación elaborada por la administración y la pagó.

Por otro lado y establecido como se encuentra que no existe acción u omisión con incidencia en el tributo atribuible al administrado, corresponde resolver si la nueva determinación resulta jurídicamente posible.

II.1.3.b. Sobre el carácter definitivo de la determinación

En el marco de los arts. 49 y 61 de la Resolución 846 de la CAN. Reglamento Comunitario de la Decisión 571, cuando durante el despacho aduanero se encuentren discrepancias, entre otros, sobre el valor otorgado a la mercancía, le corresponde a la autoridad aduanera dejar constancia de tal extremo y se dará inicio al debido proceso que concluirá con la otorgación del valor que la Autoridad haya obtenido de los datos objetivos recabados, según sea el método de valoración aplicable.

Mas, si la complejidad del caso demandare mayor tiempo, se continuará con el despacho aduanero hasta el levante de la mercancía, debiendo el técnico aduanero, registrar de manera expresa y precisa en el acta de inspección del sistema informático, los justificativos de las dudas.

Asimismo, se elaborará una ficha informativa y se remitirá a través del Administrador de Aduana a la Unidad de Fiscalización de su Gerencia Regional[1] y;

Si, el caso amerita, exigir al importador, antes del levante, ofrezca garantía suficiente, que cubra el pago de los derechos aduaneros y otros gravámenes a los que se encuentre sujeto dicha mercancía[2].

En el marco de lo anterior, no es difícil advertir que, la norma faculta a la Administración Aduanera que en la vía de fiscalización ex post se determine la base imponible y, por consiguiente, el tributo omitido, en tanto la misma no se hubiese realizado durante el despacho aduanero.

En consecuencia, en el caso presente, habiéndose realizado ya dicha determinación en el momento del despacho aduanero, no correspondía la nueva determinación ex post, no sólo por el carácter definitivo de la primera, sino porque formalmente la norma no autoriza.

Cabe aclarar que el carácter definitivo de la determinación se encuentra establecida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la Interpretación Prejudicial 86-IP-2016, solicitada por éste Tribunal en el presente caso y que cursa de fs. 194 a fs. 232 de obrados[3].

II.1.3.c. Sobre los nuevos elementos de la fiscalización.

Con referencia a las alegaciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido que las observaciones realizadas durante el proceso de fiscalización aduanera responden a nuevos elementos y no a los mismos sobre los que recayeron las observaciones detectadas en el control durante el despacho, éste Tribunal considera que tal afirmación no parece responder a la facticidad evidente.

En efecto, las actas contenidas en el segundo anexo informan que la Administración Aduanera, ante la duda sobre el valor de transacción declarado por el importador y el silencio de éste para aclarar las mismas y considerando la imposibilidad de aplicar los métodos[4] del 1 al 5, decidió la aplicación del Método 6 "último recurso" establecido

---

[1] Conforme al numeral 11.g) del Procedimiento de Importación de la ANB citado por el demandante "Si el Técnico Aduanero, previa aplicación de los métodos de valoración tuviera dudas respecto de los datos consignados en la DUI, Declaración Jurada del Valor y documentos soporte, y no disponga de datos objetivos y cuantificables para sustentar dichas observaciones:
. Continuará con el despacho aduanero hasta el levante de la mercancía y registrará el Acta de Inspección del sistema informático los justificativos de las dudas.
. Elaborará una ficha informativa y la remitirá a través del Administrador de Aduana a la Unidad de Fiscalización de su Gerencia Regional".

[2] Conforme al art. 61 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, "...la base de liquidación de la garantía, será el 200% de los derechos y gravámenes resultantes del valor declarado por la mercancía".

[3] En el punto 3.6., inciso d) el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, señala que tanto en el caso de que la administración haya aceptados las aclaraciones del importador sobre las dudas respecto al valor de transacción declarado o que no los haya aceptado y hubiese determinado el valor de aduana utilizando los métodos secundarios, ésta se constituye en definitiva, señalando textualmente: *"En cualquiera de los dos escenarios, la administración debe tomar una decisión definitiva que será notificada al importador mediante un acto motivado"*.

[4] Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

en el art. 7[5] del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en cuyo marco, rechazó el valor declarado por el importador y los reemplazó por los valores que, con arreglo al art. 60[6] del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, consideró objetivos y cuantificables; sobre la base de los datos SIVA y BIPRE.

Por su parte, en la R.D. AN-GROGR-ULEOR-RD 004/2014 de 28 de marzo, se tiene certificado que el proceso de fiscalización tuvo lugar ante la duda razonable respecto al valor de transacción declarado por el importador y, en ese marco, se rechazó dicho valor y se aplicó uno nuevo, sujeto al Método 6 "último recurso" establecido en el mismo art. 7 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; sobre la base de los datos SIVA y BIPRE.

Consiguientemente se advierte que los dos actos administrativos tuvieron la misma motivación y se sujetaron al mismo procedimiento, implicando con ello que no es evidente la existencia de nuevos elementos para la fiscalización.

Por último, se debe considerar que si bien la norma que regenta el instituto permite una revisión, conforme se tiene declarado también en las actas de Reconocimiento/Informe de variación de valor[7] (Anexo 2), tal posibilidad se encuentra restringida para los casos en que el nuevo valor hubiese sido establecido sobre la base de lo declarado por el importador o sobre las pruebas aportadas por éste, o se hubiese advertido mala fe o dolo en la conducta del importador o declarante. Aspecto que no ocurre en la especie, por cuanto, el ahora demandante no tuvo más intervención que la aceptación y pago del nuevo valor establecido por la

---

[5] *"Artículo 7*

1. *Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.*
2. *El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:*
   a) *el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;*
   b) *un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;*
   c) *el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;*
   d) *un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;*
   e) *el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;*
   f) *valores en aduana mínimos;*
   g) *valores arbitrarios o ficticios.*
3. *Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto".*

[6] *"2. Los datos deben ser 'objetivos', ó sea, deben basarse únicamente en elementos de hecho sin interpretaciones personales. Deben ser 'cuantificables', es decir, debe ser posible fijar su monto mediante cantidades y cifras. No deben basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones ni en la experiencia personal".*

[7] Se anota en las actas el siguiente texto: *"En caso de que el sujeto pasivo prèste su aceptación a los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico, la administración de aduana le comunicará que el contenido del Acta se convierte en indefinido tanto para el sujeto pasivo como para la Aduana Nacional; salvo que posteriormente se presentaran o detectaran documentos de prueba que complementen o contradigan lo declarado, o se demuestre mala fe o dolo por parte del importador o del Declarante, en cuyo caso el contenido de la presente Acta pierde la calidad de definitivo y formará parte de prueba dentro del proceso".*

Administración y, si bien es cierto que en etapa de fiscalización presentó documentación de descargo, no es menos evidente que ésta se produjo antes de la primera determinación y que además no fue considerada por la Administración, ya que, en ambos casos se estableció un nuevo valor con base al método 6, en cuyo marco es la Administración la que asigna a la mercancía un nuevo valor, prescindiendo de los datos ofrecido por el importador y de los respaldos que hubiese ofrecido.

Así entonces, éste Tribunal no encuentra razones fundadas para sostener que la fiscalización ex post haya tenido origen en la conducta del importador o lo sostenido por éste o las pruebas que hubiese ofrecido; mas al contrario, se advierte que la fijación del valor base de gravamen impositivo, fue fijado por la Administración con total independencia y, siendo así, se concluye que no son evidentes las causales por las que la Autoridad General de Impugnación Tributaria otorga legalidad y legitimidad a la revisión posterior efectuada.

En consecuencia y con base en todo lo expuesto, éste Tribunal concluye que mejor criterio tuvo el Tribunal de alzada, en tanto que el Jerárquico incurrió efectivamente en la vulneración de los derechos acusados por el demandante.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 29 a 40, interpuesta por **VICTOR ALVARADO LAURA**, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En consecuencia, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2015 de 12 de enero de 2015, como el Auto Motivado complementario AGIT-RJ 011/2015 de 2 de febrero, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Alzada Nº ARIT-LPZ/RA 0759/2014 de 20 de octubre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.-

Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

María del Rosario Vilar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia Nº....01.....Fecha: 25 de enero de 2018

Libro Tomas de Razón Nº.....1.....

Abog. Marco Antonio Mekdessi Majuf
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA