

Estado Plurinacional de Bolivia Órgano Judicial HK No 5760-78102/78
INLUME No 020/78-78(02/78

73-05-16 77:09

SALA PLENA

X

SENTENCIA:

434/2015.

FECHA:

Sucre, 7 de octubre de 2015.

EXPEDIENTE N°:

304/2010.

PROCESO:

Contencioso Administrativo.

PARTES:

Guido Choque Choquechambi contra la

Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Guido Choque Choquechambi contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 328 a 349 y reposición de valores y ratificatoria de demanda de fs. 353 a 369; contestación de la demanda de fs. 435 a 440; renuncia a réplica al no haberse uso de ese derecho y los antecedentes administrativos y recursivos.

CONSIDERANDO I: Que Guido Choque Choquechambi en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa (fs. 328 a 349), pidiendo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0121/2010 de 12 de abril del 2010, con los siguientes fundamentos:

1. La resolución de recurso jerárquico y la resolución de alzada, no se pronuncian respecto del Acta de Reconocimiento de Informe de Variación de Valor 77/2009 elaborada por el Técnico Aduanero I René Máximo Iñiguez Vargas, esto significa que se ha omitido una formalidad dispuesta por la Ley, cual es la emisión de una resolución fundamentada y motivada conforme establece el art. 24 de la Constitución Política del Estado y art. 30 de la Ley del Procedimiento Administrativo. El primer acto administrativo de la Aduana ante una importación es el aforo; si durante el aforo se encuentra algún elemento que presuma que existe necesidad de ajustar el valor declarado como valor de transacción, entonces desecha este valor y se aplica el segundo acto administrativo, que es el ajuste de valor. En los hechos, ha sucedido que durante el aforo en el canal rojo, la Aduana no ha encontrado ningún elemento nuevo que haga presumir un valor distinto al valor de transacción, sin embargo, pese a que no se encontró ningún elemento nuevo que modifique el valor de transacción, la Aduana aplicó un ajuste al valor que se origina en el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor 77/09. En el presente caso, pese a haber solicitado la motivación para rechazar el valor de transacción, la Aduana responde que no se presentó la documentación que respalde el valor declarado, lo cual es falso puesto que el importador ha presentado todos los documentos requeridos por los arts. 1 a 8 del Acuerdo del Valor GATT 1994, y no ha notificado al sujeto pasivo los supuestos motivos del rechazo valor transacción. Sobre este último punto de haber existido de manera escrita

Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, este debió haber sido notificado al importador, conforme lo establece el art. 109 del Reglamento de la Ley General de Aduanas y el art. 12 de la RD 01-031-05, sea a la Agencia Despachante de Aduana o declarante. En el caso particular se ha producido la indefensión, al pasarse por alto el procedimiento consagrado en el art. 54 y 55 del DS N° 27113, art. 68 del Código Tributario y 106 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

- 2. Tanto el aforo como el ajuste de valor, merecen la emisión de una resolución, así lo establecen los art. 109 y 260 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, y por ello esta violación no puede quedar impune y es deber del Tribunal declarar la nulidad de acuerdo a los art. 117 de la Constitución Política del Estado y 35 y 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo.
- 3. La legislación nacional acoge la Decisión 571 de la Comunidad Andina, el Acuerdo del Valor de la OMC y éstas se encuentran inscritas en los arts. 143 de la Ley General de Aduanas y 265 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. Por otra parte, en este caso es aplicable el art. 5 del Reglamento de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, que determina la aplicación del primer método de valoración aduanera, que es el valor de la transacción que establece los siguientes requisitos: a) Venta para la exportación, que conforme al art. 2 del Reglamento de la Decisión 571, la venta implica la transferencia de la propiedad de una mercancia a cambio de un precio y el cumplimiento de este requisito se comprueba con la Boleta de Depósito del Banco de Crédito, y además el art. 7 del citado Reglamento determina que las mercancías sean vendidas con único fin de introducción en el territorio aduanero, y para el caso de análisis se constata la presencia física del vehículo en recintos aduaneros, la factura de transporte y la recepción de la transferencia internacional de la propiedad a favor de Guido Choque Choquechambi; b) Existencia de un precio real que implique un pago, este requisito de acuerdo al art. 8 del Reglamento a la Decisión 571, debe fundarse sobre el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar, y este precio real se evidencia en el presente caso en el contrato de compra venta y la transferencia electrónica del banco, y revisada la documentación de soporte de la DUI que ampara al vehículo, se concluye que la adquisición o negociación del mismo cumplió los requisitos para la aplicación del Método de Valor de Transacción.
- 4. La Decisión 571 en su art. 9 numeral 5 establece que: "El valor de transacción no podrá ser rechazado por el solo hecho de que el valor declarado por las mercancías sea inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas o similares. Un precio inferior a los precios corrientes de mercado se aceptará, siempre que el valor declarado corresponda al precio realmente pagado o por pagar, según lo indicado en el artículo anterior". Por su parte la Opinión Consultiva 2.1 publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena establece: "ACEPTABILIDAD DE UN PRECIO INFERIOR A LOS PRECIOS CORRIENTES DE MERCADO PARA MERCANCÍAS



IDÉNTICAS 1. El Comité Técnico de Valoración de Aduanas consideró esta cuestión y llegó a la conclusión de que el mero hecho de que un precio fuera inferior a los precios corrientes de mercado para mercancías idénticas no podría ser motivo de rechazo a los efectos del art. 1, sin perjuicio desde luego de los establecido en el art. 17 del Acuerdo". Sobre el cumplimiento de esta normatividad la Aduana ha justificado su fiscalización indicando que el precio era bajo, lo cual no es un argumento valedero para modificar el valor de transacción y es rechazado por la OMC, que solo permite rechazar el valor de transacción cuando no se presente uno de los requisitos del acuerdo de la GATT.

- 5. En el presente caso existen dos actas de reconocimiento, aspecto que infringe el principio de non bis in idem, que nadie puede ser procesado 2 veces por un mismo hecho; que en el caso, el hecho de haber importado un vehículo ha originado el procesar una vez para ajustar el valor y luego ajustar otra vez el valor. Con el aforo físico, ya se había sometido a control aduanero y debió haberse emitido el correspondiente auto de extinción, pero se liquida nuevamente el hecho generador; este hecho está prohibido por los pactos internacionales y lesiona el derecho a la seguridad jurídica, previstos en los arts. 115,116, 122 y 410 de la Constitución Política del Estado; 8 num. 4 del Pacto de San José de Costa Rica, 14 num. 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Precisamente el art. 93. Il del Código Tributario determina que la determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total y parcial, y no puede fragmentarse el hecho generador porque este es único e indivisible, no pudiendo fiscalizarse cada hecho deducible. Por otro lado, en el caso que la Administración Tributaria pretenda aplicar dos determinaciones, debe probarse que el importador ha ocultado información de manera dolosa. El dolo implica otra construcción típica y del análisis de antecedentes no se ha encontrado ni se ha aportado ninguna prueba que demuestre que se ha ocultado información. La Aduana ha llegado a mentir sobre la documentación cursante en obrados, ya que en las dos actas indican que el sujeto pasivo no habría aportado ninguna prueba, pronunciarse sobre la prueba que sí aporto Guido Choque.
- 6. Ha operado la extinción por pago, ya que la determinación tributaria al momento del control de aforo, hace que se haya extinguido con el pago cualquier pretensión posterior, con las consecuencias de la extinción.
- 7. Se ha efectuado una fiscalización, como si se hubiera efectuado un aforo con la respectiva determinación de tributos sin contar con la respectiva orden de fiscalización y la supuesta orden de fiscalización no ha sido suscrita conforme al art. 49 del DS N° 27310 y se notificó el Informe Final al Acta de Reconocimiento Informe de Variación de Valor el 28 de julio de 2009, y se emite la Resolución Determinativa el 3° de julio de 2009, es decir 2 días después, sin haber requerido las declaraciones rectificatorias establecidas en el art. 97. I del Código Tributario.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 7 de agosto de 2010 (fs. 367) y corrido traslado a Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 435 a 440), solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

- 1. De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que el 27 de marzo de 2009, se labró la diligencia 77/2009, la cual establece duda razonable sobre el valor, solicitando al importador mayor documentación, asimismo rechaza el valor declarado por el importador, estableciendo un valor de sustitución en la correspondiente Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor que fue firmada como constancia de aceptación por Omar F. Castañón G. de ADA Santa Cruz S.R.L., es decir que se aceptan las observaciones por parte del importador a través de su despachante de aduana; la Administración Aduanera labró el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor 77/2009, el 27 de marzo de 2009, en la que se determina un reintegro de tributos de 6.793 UFV's y se notificó al interesado, comunicando que puede proseguir con la presentación de descargos adicionales que considere necesarios en los siguientes 20 días, este acto también fue suscrito por el representante legal de la referida Agencia Despachante Santa Cruz S.R.L. Asimismo, la Administración Aduanera elaboró la Comunicación de Aceptación del Aforo de 27 de marzo del 2009, documento que fue notificado y aceptado nuevamente por Omar F. Castañón G. de ADA Santa Cruz S.R.L., además que se verifica el depósito de reintegro de tributos a favor de la Aduana Nacional de Bolivia, que fue realizado como constancia de aceptación de la liquidación del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009 según se evidencia del recibo bancario Nº 2626 de 27 de marzo de 2009, por concepto de pago de tributos aduaneros. Consiguientemente no existe causal de nulidad y menos omisión de la norma, ya que el art. 260 del DS Nº 25870 señala que emitido el informe de variación de valor, se notificará al consignatario o al despachante de aduana por su comitente, para que ofrezca dentro de los siguientes 20 días, la documentación respaldatoria así como aclaraciones que se le soliciten sobre lo declarado y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor 77/99, fue notificada y aceptada por la ADA Santa Cruz S.R.L., el 27 de marzo de 2009, realizando el reintegro de tributos aduaneros, más aún cuando Guido Choque Choquechambi en la notificación con la Parte 5 del Acta de Reconocimiento GRLPZ-UFILR-AR-039/2009 de 17 de abril de 2009, indicó que prefiere mantener el primer ajuste que ya se pagó.
- 2. Con relación a la nulidad argüida por el recurrente en sentido de que no se suscribió Acta, como establece el numeral 12 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, cabe precisar que esta disposición textualmente señala: "cuando el declarante o el importador exprese su conformidad con los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico de la mercancía a través de la suscripción de Acta de Reconocimiento/Informe del Valor...", por lo que en virtud de que el declarante es el despachante de aduana y que actuó por



cuenta de su comitente (importador), en aplicación del art. 260 del D.S. Nº 25870, se concluye que la notificación y aceptación de la ADA Santa Cruz S.R.L., tiene validez y eficacia legal.

- 3. De la revisión de los antecedentes administrativos, cabe precisar que la observación de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia no se refiere a la presentación de un Contrato de Compra Venta legalizado por el notario, al DUS de la Aduana de Chile, ni de las declaraciones juradas rubricadas por el vendedor y refrendadas por el Notario Público de Iquique Chile, sino que se refiere a las inconsistencias encontradas para la determinación de la base imponible y de los documentos soporte a los factores de riesgo señalados en el art. 49 de la Resolución 846 de la CAN, referidos a precios ostensiblemente bajos, inexactitudes en la declaración de los gastos inherentes a la venta y a la entrega de las mercancías, en el llenado de las casilla de la Declaración Andina del Valor. Lo que demuestra que el demandante no presentó descargo adicional y se mantuvo en los documentos soporte de la DUI y siendo que de conformidad con el art. 252 del DS Nº 25870, le correspondía al importador la carga de la prueba, la misma fue insuficiente, al no presentado elementos de hechos físicos, tales comprobantes de pago, operación de cobro, etc. y la Administración Aduanera aplicó en forma sucesiva y excluyente los métodos de valoración de la OMC hasta legar al Método del Valor del Último Recurso, conforme con el art. 2 de la Resolución 961 de la CAN.
- 4. De la compulsa de antecedentes administrativos, se evidencia que la DUI C-2345 de 26 de marzo de 2009 durante el despacho de importación para el consumo, fue sorteada al canal rojo, y el examen documental y reconocimiento físico generó duda razonable sobre el valor de la mercancía, por lo que la Administración Aduanera, el 27 de marzo del 2009 emitió la Diligencia 77/2009 que fue suscrita por Omar Castañón G. de ADA Santa Cruz S.R.L.; el mismo día, se labró el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/99, en la que se ratifican las observaciones de la citada diligencia 77/99, siendo ambos actos administrativos firmados por Omar Castañón G. de ADA Santa Cruz S.R.L., y en la misma fecha 27 de marzo de 2009 ADA Santa Cruz S.R.L. depósito por tributos aduaneros la suma de Bs. 6.834. Asimismo, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, en ejercicio de las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la Ley Nº 2492 y del art. 48 del DS Nº 27310, en la fase de control diferido y en virtud de la RD 01-2009, de 12 de marzo de Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR 093/2009, por haber observado que el valor declarado en el rubro 22 de la DUI C-2345 adolece de errores en el cálculo de la base imponible, sobre la base de datos correctos y estableció un reporte de un valor nuevo del vehículo, asimismo verificó el mal llenado de la DUI e inconsistencia en los documentos, notificándose el Acta el 12 de mayo de 2009. Posteriormente el 29 de mayo, Guido Choquechambi presentó descargos Reconocimiento/Informe de Variación de Valor y solicitó dejar sin efecto la segunda determinación del valor del vehículo automotor,

por haberse cancelado integramente los tributos anteriormente reliquidados. El 12 de octubre de 2009, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia notificó personalmente a Guido Determinativa Resolución Choquechambi con la Sancionatoria Nº AN-GRLPZ-UFILR-03-001-09 de 30 de julio de 2009, indicando que el importador presentó como descargos la documentación soporte del despachante aduanero, pero no cuenta con documentos adicionales de prueba que el valor FOB depreciado de exportación de \$us. 19.593,84, aplicado sobre la base de los precios de la ANB frente al valor declarado de \$us. 8.050, y tampoco aclara las observaciones de los fletes, por lo que no existe doble juzgamiento, es decir la Administración de Aduana de Zona Franca Comercial El Alto y la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, actuaron dentro del marco legal previsto en el art. 48 del DS Nº 27310 y las RD 01-031-05 y 01-004-09 efectuando el control durante el despacho (aforo) y posteriormente el control diferido, no habiendo practicado una fiscalización aduanera posterior a la que podría someterse a un importador, cuando la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos no pueden ser evidenciados durante dichas fases.

CONSIDERANDO III: Que al no haberse utilizado el derecho a réplica corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.

Que de la compulsa de los datos del proceso, se establece que los objetos de la controversia se circunscriben a determinar:

- 1. Si la resolución de recurso jerárquico y la resolución de alzada no se pronuncian respecto del Acta de Reconocimiento de Informe de Variación de Valor 77/2009, debiendo haber emitido una resolución fundamentada y motivada para rechazar el valor de transacción; y de haber existido de manera escrita el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, este debió haber sido notificado al importador, conforme lo establece el art. 109 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, 260 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y el art. 12 de la RD 01-031-05, sea a la Agencia Despachante de Aduana o declarante.
- 2. Si el aforo como el ajuste de valor debieron merecer la emisión de una resolución, conforme establecen los art. 109 y 260 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, debiéndose declarar su nulidad por la infracción de este hecho.
- 3. Si se cumplió o no el método de valoración aduanera que es el valor de la transacción, al cumplirse todos los requisitos, y sí se cumplió o no la Decisión 846 en su art. 9 numeral 5, que establece que el valor de transacción no podrá ser rechazado por el solo hecho que el valor declarado por las mercancias, sea inferior a los precios corrientes de mercado de mercancias idénticas o similares.



- 4. Si se ha infringido o no, el principio de *non bis in idem* al existir dos actas de reconocimiento, existiendo dos ajustes de valor, y si se quiere hacer dos determinaciones, se deba probar que el importador ha ocultado información de manera dolosa.
- 5. Si ha operado la extinción por pago, ya que la determinación tributaria al momento del control de aforo, hace que se haya extinguido con el pago cualquier pretensión posterior.
- 6. Se ha efectuado o no, la fiscalización, sin contar con la respectiva orden de fiscalización; la supuesta orden de fiscalización no se ha suscrito conforme al art. 49 del DS Nº 27310; no se notificó el Informe Final al Acta de Reconocimiento Informe de Variación de Valor y se emitió la Resolución Determinativa el 3 de julio de 2009, 2 días después, sin haber requerido las declaraciones rectificatorias establecidas en el art. 97. I del Código Tributario.

Que una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas, y los argumentos y defensa formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a resolver el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

- 1. En relación al primero objeto de controversia referido a: "Si la resolución de recurso jerárquico y la resolución de alzada no se pronuncian respecto del Acta de Reconocimiento de Informe de Variación de Valor 77/2009, debiendo haber emitido una resolución fundamentada y motivada para rechazar el valor de transacción, y de haber existido de manera escrita el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, este debió haber sido notificado al importador, conforme lo establece el art. 109 del Reglamento de la Ley General de Aduanas y el art. 12 de la RD 01-031-05, sea a la Agencia Despachante de Aduana o declarante", se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:
 - a) Para resolver este primer punto es necesario revisar todos los hechos y actos administrativos emitidos, en ese sentido se tiene que la DUI C-2345 de 26 de marzo de 2009 en el despacho para importación para el consumo, fue derivada al canal rojo y al haberse realizado el examen documental y reconocimiento físico, la Administración Aduanera estableció duda razonable sobre el valor de la mercancía, por lo que se emitió la Diligencia 77/2009 que fue firmada y sellada por Omar Castañón G. de la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. (fs. 37 del Anexo de fs. 1 a 138) y en el mismo día (27 de marzo de 2009) se labró Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009, en las que se ratifican las observaciones de la citada Diligencia 77/2009 (fs. 34 a 36 del Anexo de fs. 1 a 138), en la que también firma Omar Castañón G. de la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L.. Asimismo en la indicada fecha de 27 de marzo de 2009 la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. de acuerdo al recibo R 2626 Nº de Trámite 2009 C-2345, depositó por pago de tributos aduaneros la suma de Bs. determinado en el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación

del Valor N° 77/2009; posteriormente se inicia control diferido inmediato de la importación de la DUI C-2345 y se labró el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 y luego de la presentación de descargos por parte de Guido Choque Choquechambi, el 30 de julio de 2009 se emitió la Resolución Determinativa Sancionatoria N° AN-GRLPZ-UFILR-03-001-09 donde se ratifica el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor y se declara la Variación de Valor.

- b) Efectuada la revisión de actuaciones administrativas aduaneras, se evidencia que en el presente caso se han efectuado dos procedimientos administrativos aduaneros, el primero de importación para el consumo y el segundo de control diferido inmediato, proseguidas de acuerdo a lo previsto en las Resoluciones de Directorio N° RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y RD- 01-004-09 de 12 de marzo del 2009.
- c) Realizada la revisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0025/2010 de 8 de febrero de 2010 y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0121/2010 de 12 de abril de 2010, evidencia que ambas hacen referencia Acta al Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor 77/2009, pero se refieren a ésta como un antecedente de los hechos ocurridos y no así para fundamentar el rechazo del valor de transacción, que correspondía a la instancia administrativa aduanera y no a la Acta lado otro recursiva, y por instancia Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 (fs. 34 a 36 del Anexo de fs. 1 a 138), es firmada por Omar Castañón G. de la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L., y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 en sus partes 1 a 3, son firmadas por José R. Bustillos V. de la Agencia Despachante de Aduanas Santa Cruz S.R.L., y las partes 4 a 5 son firmadas por Guido Choque (fs. 124 a 134 del Anexo de fs. 1 a 138), por lo que se ha cumplido con el art. 109 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, que dispone que el consignatario o consignante, directamente o por intermedio de la Agencia Despachante de Aduana podrán reclamar dentro de los 5 días siguientes a la fecha de suscripción del Acta de Reconocimiento; e igualmente con el art. 12 de la RD 01-031-05 que establece que si importador o declarante no se pronuncia dentro de los 5 días del resultado negativo del examen documental o reconocimiento físico de la mercancía, se proseguirá con el procedimiento. De tal forma que el consignatario y/o consignante de la importación, tenian conocimiento del Acta de Reconocimiento/Informe de 77/2009 el У No Valor Variación del Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 para impugnar dentro los 5 días.
- 2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: "Si el aforo como el ajuste de valor debieron merecer la emisión de una resolución, conforme establecen los art. 109 y 260 del Reglamento a la Ley



General de Aduanas, debiéndose declarar su nulidad por la infracción de este hecho", se debe realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho.

En el caso de autos, como se ha señalado anteriormente, han existido dos procedimientos, el primero de importación para el consumo y el segundo de control diferido inmediato, y el presente objeto de controversia se refiere sobre el primer procedimiento, es decir a la importación para el consumo, donde de la revisión de actuados administrativos se evidencia que al establecerse por parte de la Administración Tributaria, duda razonable sobre el valor de la mercancía, se emitió la Diligencia 77/2009 que fue firmada y sellada por Omar Castañón G. de la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. (fs. 37 del Anexo de fs. 1 a 138), y en el mismo día (27 de marzo de 2009) se labró Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009, en las que se ratifican las observaciones de la citada Diligencia 77/2009 (fs. 34 a 36 del Anexo de fs. 1 a 138), en la que también firma Omar Castañón G. de la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L.; y en fecha de 27 de marzo de 2009, la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. de acuerdo al recibo R 2626 Nº de Trámite 2009 C-2345, depositó por pago de tributos aduaneros la suma de Bs. 6.834 determinado en el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009, de tal forma que al haberse aceptado el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 y pagado la variación de valor, ya no era necesario la emisión de una Resolución Determinativa y/o Sancionatoria, conforme dispone el art. 109 y 260 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, ya que cuando se impugna los resultados del aforo, se debe emitir una Resolución Determinativa y/o Sancionatoria, y en el presente caso no existió impugnación del aforo, y más bien se aceptó la variación del valor de la mercancía y se procedió al pago respectivo.

3. Sobre el tercer objeto de controversia referido a: "Si se cumplió o no el método de valoración aduanera que es el valor de la transacción al cumplirse todos los requisitos y sí se cumplió o no la Decisión 846 en su art. 9 numeral 5 que establece que el valor de transacción no podrá ser rechazado por el solo hecho de que el valor declarado por las mercancías sea inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas o similares" se debe efectuar el siguiente análisis:

En el presente caso, como se ha indicado anteriormente, han existido dos procedimientos administrativos aduaneros, el primero de importación para el consumo, y el segundo de control diferido inmediato primero emitió en el se Acta Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009, donde se señala claramente: "Examinada la documentación que acompaña a la DUI C-2345 y en aplicación al art. 49-Factores de Riesgo en su literal o) referido a las mercancías provenientes de zonas francas y zona aduanera especial se ha determinado una duda razonable referido al valor declarado. Además se rechaza el valor por el determinándose sustitución importador un valor de

correspondiente Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, a consecuencia de que el importador no ha presentado documentación o información sustentatoria complementaria en el plazo establecido...Se establece un valor de sustitución para los ítems observados y detallados en el documento adjunto detalle de mercancías en el aforo, en aplicación del método sexto de valoración aduanera o método de último recurso del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC. Las razones técnicas de aplicación del método de último recurso para las mercancías en cuestión, se basa en que los precios disponibles para la determinación del valor de las mercancías técnicamente no cumplen con las condiciones requeridas para la aplicación de los métodos de sustitución, del segundo al quinto del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC. El descarte de los métodos de valoración se los realiza por lo siguiente: Método 1.- Descartado en función a que el importador no ha demostrado el precio realmente pagado por la transacción y no cumple requisitos previstos en los incisos b), c) y d) del art. 5 de la Resolución 846 de la Secretaria de la Comunidad Andina. Concordante con la observación objeto de la presente acta...". La anterior acta fue aceptada por la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. y el 27 de marzo de 2009, se efectuó el pago de la variación de valor de la mercancía de Trámite 2009 C-2345, mediante el recibo R 2626 Nº 6.834, por consiguiente la depositándose la suma de Bs. determinación de desechar el valor de transacción luego de analizar la documentación aduanera que ampara la importación del vehículo, se efectúo en base a existir duda razonable sobre el valor declarado, y no presentarse la documentación de importación sustentatoria; asimismo la citada Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 fija la sucesión de métodos de valoración aduanera, al no poder utilizarse el método principal del valor de la transacción por pagarse o por pagar, ambos aspectos fueron aceptados por la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. con el pago efectuado a la variación de valor de la mercancía, y por ello no se puede en esta instancia impugnar la transgresión de los requisitos del valor de la transacción y el incumplimiento de la Decisión 846 en su art. 9 numeral 5, referido al no poderse rechazar el valor declarado para las mercancías por el solo hecho que este sea inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas o similares.

- 4. En relación al cuarto objeto de controversia relacionado a: "Si se ha infringido o no, el principio de non bis in ídem, al existir dos actas de reconocimiento, existiendo dos ajustes de valor, y sí se quiere hacer dos determinaciones se debe probar que el importador ha ocultado información de manera dolosa", se deben realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:
- a) En su formulación material o procesal, el principio de non bis in idem significa que nadie puede ser castigado o procesado dos veces por un mismo hecho, es decir expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones o procesos sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado



Constitucional de Derecho. Ahora bien en su aplicación requiere que existan dos sanciones o procesos en donde exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.

En el caso de autos, como ya se ha señalado anteriormente, han existido dos procedimientos administrativos aduaneros, el primero de importación para el consumo y el segundo de control diferido en los cuales se han emitido dos Reconocimiento/Informe de Variación del Valor que deben ser confrontadas para determinar si se ha infringido el principio de non bis in idem con los requisitos señalados precedentemente, con ese objetivo se tiene con relación al primer requisito de identidad de persona o sujeto, que tanto el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009 y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009, revisan la prueba documental y física de la DUI 2009/231/C-2345 referida a la importación de un vehículo Marca Toyota, siendo el importador Guido Choque Choquechambi y la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L.. Por otro lado, con relación al segundo requisito referido a la identidad de hecho tanto el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009 y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009, examinan la prueba documental y reconocimiento físico (aforo) de la importación del mismo vehículo. Por último con relación al tercer requisito relacionado a la identidad de fundamento, se tiene que el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009, se señala que examinada la documentación que acompaña a la DUI C-2345 y en aplicación del art. 49 inc. o) de la Decisión Nº 846, se ha determinado duda razonable referida al valor declarado, que el importador no ha presentado documentación o información sustentatoria complementaria y se utiliza el método de último del Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la determinación del valor de la mercancía; por otro lado, el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009, indica que efectuada la verificación documental de la DUI 2009 231 C-2345 del vehículo Clase Vagoneta, Marca Toyota Tipo RAV4, se puede establecer que el modelo del año del vehículo corresponde al 2008, dato que es confirmado por la página de internet, existen errores de cálculo de la base imponible para el pago de tributos, por lo que se ha podido establecer un reporte de valor nuevo del vehiculo; inconsistencia en los documentos presentados para el despacho aduanero, y se mantiene en el presente caso, el método de valoración de último recurso. Sobre el cumplimiento del último requisito de aplicación del principio de non bis in ídem, se debe considerar que ambas Actas, determinan la revisión del valor de la mercancía importada, y se aplica el método de último recurso previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, es decir que ambas actas determinan un nuevo valor del vehículo importado y el método para la determinación del valor de la mercancía es el método de último recurso, que tiene su fundamento en el art. 7 del Acuerdo sobre

2 1 g

Valoración de la OMC que implica la utilización de información y datos disponibles en el país de importación, que no significa que no se pueda utilizar información proveniente de otros países; además el señalado método aplica los criterios razonables que implican el empleo de uso de las siguientes alternativas: uso de antecedentes, flexibilidad y otros criterios razonables, de tal forma que para la fijación del valor del vehículo, se utilizaron los mismos criterios de valoración o si se quiere, el mismo método de valoración aduanera, y en el presente caso, la ejecución del mismo método de valoración aduanera, que no puede tener dos resultados diferentes, puesto que la valoración se trata de un mismo vehículo en el cual conforme a los antecedentes administrativos tanto el procedimiento de importación para el consumo y de control diferido inmediato, no se presentó nueva información.

- Se debe acotar a lo ya razonado, que conforme al art. 32 num. 2 de la Resolución 846 de la CAN, para la determinación del valor en Aduana, en aplicación de los métodos secundarios (en este caso método de último recurso), además de la Declaración Andina del Valor de la mercancía que se está valorando y sus 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, de modo tal que en el procedimiento de importación para el consumo, que concluyó con el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009, el Técnico Aduanero (Rene Iñiguez Vargas) que observó el valor del vehículo, debió recabar toda la información necesaria para determinar el valor del vehículo importado, no pudiendo ser revisado posteriormente dicho valor determinado, puesto que en la primera valoración, utilizando el método de último recurso, se debieron recabar todos los datos necesarios para la determinación del valor de la mercancía. Cabe señalar también que en el segundo procedimiento de control diferido inmediato sobre el mismo vehículo importado, se ha indicado que recién se habría determinado el año del vehículo, cuando de la revisión de la documentación que se presentó para la importación en el contrato de compra venta (fs. 15 del Anexo de fs. 1 a 138), claramente se señala que el año de fabricación del vehículo es 2008.
- d) En conclusión de la revisión del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor N° 77/2009 de 27 de marzo de 2009 (procedimiento de importación de consumo) y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 (procedimiento de control diferido inmediato), se establece que los requisitos para la aplicación del principio non bis in ídem, que son identidad de sujeto o persona, de hechos y de fundamento, se han cumplido, y por consiguiente corresponde dar la razón en este aspecto a la parte demandante, en cuanto a la existencia de dos procesos administrativos aduaneros que determinan el valor de vehículo importado, utilizando el método de último recurso del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, con dos resultados diferentes infringiéndose el principio de non bis in ídem.



5. Sobre el quinto objeto de controversia relacionado a: "Si ha operado la extinción por pago, ya que la determinación tributaria al momento del control de aforo, hace que se haya extinguido con el pago de cualquier pretensión posterior", se debe realizar el siguiente análisis de los hechos y actos administrativos efectuados:

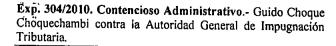
Como ya se ha indicado repetidamente en el presente caso, se ha realizado dos procedimientos sobre el mismo vehículo importado: el primero de importación de consumo y el segundo de control diferido inmediato, en el primero se emitió la Diligencia 77/2009 (fs. 37 del Anexo de fs. 1 a 138) y se labró Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor Nº 77/2009 de 27 de marzo de 2009, por la suma de Bs. 10.190, y ésta acta fue aceptada y se pagó los tributos aduaneros en la suma de Bs. 6.834 por la Agencia Despachante de Aduana Santa Cruz S.R.L. conforme consta en el recibo R 2626 Nº de Trámite 2009 C-2345 de 27 de marzo de 2009 del Banco FIE, y además existe en el expediente administrativo el recibo del Banco FIE sobre cancelación de Trámite 2009 C 2345 por la suma de Bs. 20.091 de 26 de marzo del 2009, por lo que con estos pagos se habría extinguido los tributos omitidos por valoración aduanera, conforme dispone el art. 51 del Código Tributario; asimismo consta a fs. 22 del anexo de fs. 1 a 25, la Declaración de Importación donde se establece que se debe pagar Bs. 26.913, habiéndose cancelado Bs. 26.925, por lo que se evidencia que extinguió la obligación tributaria aduanera con los pagos anteriormente señalados.

- 6. Con relación al sexto objeto de controversia referido a: "Si se ha efectuado o no, la fiscalización, sin contar con la respectiva orden de fiscalización; si la supuesta orden de fiscalización no se ha suscrito conforme al art. 49 del DS Nº 27310, no se notificó el Informe Final al Acta de Reconocimiento Informe de Variación de Valor y se emitió la Resolución Determinativa el 3 de julio de 2009, 2 días después, sin haber requerido las declaraciones rectificatorias establecidas en el art. 97. I del Código Tributario", se debe realizar el siguiente examen fáctico y de derecho:
- a) Este objeto de controversia se relaciona al procedimiento de control diferido inmediato, que se rige por la RD Nº 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 en su Numeral V inc. C, que establece el siguiente procedimiento: 1) El Jefe de Fiscalización selecciona las operaciones que serán sujetas a control diferido inmediato y ordena su ejecución; 2) El fiscalizador seleccionado y designado, solicita las carpetas de declaración de mercancías y procede a la inspección de mercancías; 3) Sí como resultado de la inspección física y documental de la mercancia no existen observaciones elabora un informe final y ordena la salida de la mercancía del depósito aduanero o zona franca; 4) Sí como resultado de la inspección física y documental de la mercancía existe variación de valor, se solicita información adicional al importador, y en su caso a terceras personas, dando un plazo de 5 días, y revisada la documentación en caso de corresponder, emite y notifica el informe de variación de valor; 5) Si el importador acepta la variación de valor y cancela la variación de valor, se evacua informe de cancelación y se emite Resolución

Determinativa de Extinción del Tributo Omitido, y si por el contrario no se acepta la variación de valor, se puede presentar boleta de garantía, y se otorga un plazo de 20 días para presentar descargos, y dentro de los 5 días de concluido el plazo de descárgos se emite Resolución Determinativa.

- b) En el presente caso, el anterior procedimiento descrito fue cumplido, habiéndose emitido: La solicitud de documentación de las DUI's (fs. 75 del Anexo de fs. 1 a 138); Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 (fs. 110 a 115 del Anexo de fs. 1 a 138); Resolución Determinativa Sancionatoria Nº AN-GRLPZ-UFILR-03-001-09 de 30 de julio de 2009. Además consta en nota marginal que Guido Choque no aceptó la variación de valor (fs. 125 del anexo de fs. 1 a 138) y que se presentó descargos (memorial) al Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, por parte de Guido Choque Coquechambi (fs. 117 a 120 del anexo de fs. 1 a 138).
- c) En el presente caso, la parte demandante confunde el procedimiento a seguir, puesto que conforme el art. 49 del DS Nº 27310 al no establecerse procedimientos propios para la actividad aduanera, el último párrafo del citado artículo dispone que: "Dentro del Marco establecido en el art. 104 de la Ley Nº 2492, la máxima autoridad normativa de la Aduana Nacional mediante resolución aprobará los procedimientos de fiscalización aduanera"; es decir que la Máxima Autoridad de la Aduana Nacional está facultada a establecer los procedimientos para realizar la fiscalización y en el presente caso, emitió la RD Nº 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que establecía los procedimientos de control diferido regular y procedimiento de control inmediato, rigiéndose las actuaciones de la Aduana Nacional en el segundo procedimiento en el caso de autos, no siendo necesaria la orden de fiscalización; y por otra lado, el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 fue notificado a Guido Choque, que no aceptó la variación de valor. Por otro lado, el art. 97. I del Código Tributario regla procedimientos especiales de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas, pero que no es aplicable a materia aduanera, por lo que no era necesario presentar declaraciones juradas rectificatorias. Asimismo, Reconocimiento/Informe de Variación de Valor Nº GRLPZ-UFILR-AR-093/2009 de 17 de abril de 2009 fue notificada el 28 de julio de 2009 a Guido Choque y se emitió la Resolución Determinativa Sancionatoria N° AN-GRLPZ-UFILR-03-001-09 de 30 de julio de 2009 sin haber requerido las declaraciones rectificatorias, porque éstas no estaban previstas en el procedimiento de control diferido inmediato y se debía seguir otro procedimiento.

POR TANTO: **POR TANTO**: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** respecto a los **puntos** controversia 4 y 5 e **IMPROBADA** la demanda sobre los **puntos de controversia** 1, 2, 3 y 6





identificados en la presente Sentencia, conforme la demanda de fs. 328 a 349, interpuesta por Guido Choque Choquechambi contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dejándose sin en efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0121/2010 de 12 de abril del 2010 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, e igualmente quedan sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0025/2010 de 8 de febrero de 2010 dictada por Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, y la Resolución Determinativa Sancionatoria Nº AN-GRLPZ-UFILR-03-001-09 de 30 de julio de 2009 pronunciada por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, respecto a los puntos señalados.

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca y Maritza Suntura Juaniquina por emitir votos disidentes.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

> lorge Isaac van Borries Méndez PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani

Registrese, notifiquese y archivese.

DECANO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano **MAGISTRADO**

Mercado Guzmán

ntonie Guide Campero Segovia **MAGISTRADO**

> Rita Susana Nava Durán MAGISTRADA

cos Tordoya Rivas MAGISTRADO

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA

GESTION: 2015 SENTENCIA Nº 434 FECHA 7 de actubre

Dr. Tostor S. Mamani Villea Dr. Maritze Suntwe Juaniquina Voto Disidente:

Abog. Sandra Magaly Mendivil Belarano SECRETARIA DE SALA SALA PLENA TRIBUINAL SUPREMO DE JUSTICIA