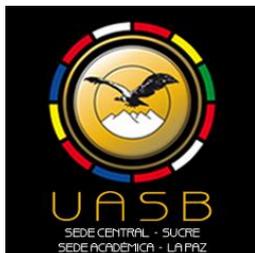


**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR**

**MAESTRIA EN DERECHO ECONÓMICO**



**PROYECTO DE INNOVACIÓN PROFESIONAL**

**“SERVICIO DE PREVENCIÓN DE PATRIMONIO EN  
OPERACIONES ADUANERAS”**

**PRESENTADO PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO ECONOMICO**

**Postulante: Lilian Ninoska Ticona Pimentel**

**Docente tutor: Msc. Mary Villena A.**

**LA PAZ – BOLIVIA**

**2012**

## ***DEDICATORIA***

A mis extraordinarios padres.

A Romina mi hija, hermosa  
razón de vida.

## ***AGRADECIMIENTOS***

Agradezco al Señor, en sus  
manos están mis tiempos.

A la Universidad Andina Simón  
Bolívar, por la oportunidad que  
marcó mi vida profesional.

## RESUMEN

El control del paso de mercancías que entran y salen de territorio aduanero, se encuentra regulado por normas del Derecho Aduanero que tiene como principal objeto posibilitar y asegurar el adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y de las exportaciones.

La función de control aduanero, sin embargo no obedece únicamente a las normas jurídicas de índole nacional, sino también a la aplicación de normativa internacional fruto de Tratados y Acuerdos Internacionales, por ejemplo sobre normas fitosanitarias, zoosanitarias, de propiedad intelectual, de seguridad, en el tráfico de estupefacientes. Por otra parte la importación y exportación de mercancías pueden ser restringidas como medidas de política fiscal de largo o corto plazo adoptadas por el gobierno.

En este sentido el control en el ingreso o salida de mercancías, va más allá de la relación jurídica tributaria entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, por tanto las facultades de control aduanero se diferencian del ejercicio de control de otras administraciones tributarias.

La Ley General de Aduanas regula la potestad aduanera relativa a la importación y exportación de mercancías, tomando en cuenta el alcance de la materia antes señalado y para el ejercicio de tal potestad de control se aplica el Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), así como la normativa de derecho internacional propia, que establece las condiciones y requisitos, de tales potestades, así como las garantías y derechos que nacen de la Constitución Política del Estado Plurinacional a favor del importador, exportador - operador de comercio exterior-.

En el presente trabajo se analiza las normas jurídicas que tienen relación con la función de control de la Aduana Nacional, para luego justificar la necesidad del “Servicio de Prevención de Patrimonio en Operaciones Aduaneras” planteado. Y varias son las razones que se exponen en el trabajo, que llevan a la conclusión de que el proyecto de innovación profesional implementado por ASESORES ESPECIALIZADOS S.C. desde el año 2007, se convierte en una herramienta que otorga seguridad jurídica al operador.

Es decir, consiste en la revisión, sistematización informática y análisis de operaciones aduaneras, que permite establecer en detalle la situación jurídica de las mismas, visualizar escenarios jurídicos y por último definir recomendaciones para prevenir, y resolver ex ante, los efectos y riesgos del cliente, dada una intervención por la Administración de Aduana a través de una fiscalización posterior.

Los resultados de este producto servicio; luego de analizar y sistematizar las operaciones, volcadas a una aplicación informática, clasificar las observaciones por su naturaleza y efectos, emitir criterio técnico jurídico de los hallazgos clasificados, cuantificando la responsabilidad por deuda tributaria y por último después de establecer escenarios por cada observación clasificada y así como emitir recomendaciones por cada clasificación; es la seguridad jurídica del operador, respecto a sus importaciones y/o exportaciones, que se traduce en el conocimiento cabal de la situación de las mismas, conocimiento de las medidas que debe adoptar para corregir sus declaraciones, pagar la deuda tributaria sin multas ni sanciones antes de una fiscalización posterior que la Administración Aduanera pueda iniciar en el ejercicio de sus funciones.

## ÍNDICE

Contenidos	Pág.
CARATULA.....	i
DEDICATORIA .....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
RESUMEN.....	iv
ÍNDICE GENERAL .....	v
ÍNDICE DE CONTENIDOS .....	vi
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN</b> .....	3
<b>2. PROBLEMA DETECTADO</b> .....	7
<b>3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN</b> .....	19
<b>4. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN</b> .....	26
4.1 Objetivo general .....	26
4.2 Objetivos específicos .....	26
<b>5. MÉTODO</b> .....	26
<b>6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL</b> .....	29
6.1. La legislación boliviana respecto a los procesos de control verificación y fiscalización de la administración aduanera .....	30
6.1.1. Constitución Política del Estado .....	31
6.1.2. El Régimen Aduanero como competencia de nivel central .....	33
6.1.3. Comercio Exterior como competencia de nivel central .....	34

6.1.4. Competencia privativa de nivel central sobre legislación, reglamentación y ejecución .....	35
6.1.5. Los tributos aduaneros como competencia de nivel central.....	39
6.2. La seguridad jurídica en materia tributaria .....	40
6.2.1. El derecho a la defensa en materia tributaria.....	44
6.2.2. Facultades de control, verificación y fiscalización en materia aduanera.....	46
6.3. Aspectos generales del despacho aduanero y sus formalidades .....	50
6.4. Aspectos formales relevantes establecidos en los Procedimientos del Régimen de Importación a Consumo .....	54
6.5. De las obligaciones y responsabilidades de los Despachantes de Aduana y el alcance de la solidaridad establecida por Ley .....	56
6.6. Los ilícitos tributarios .....	59
6.6.1. Diferencia entre delito y contravención aduanera .....	60
6.6.2. Las contravenciones aduaneras y su normativa .....	62
6.6.3. Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras aprobado por el Directorio de la Aduana Nacional .....	65
6.6.4. Del procedimiento para sancionar contravenciones tributarias.....	66
6.7 Delitos aduaneros .....	67
6.7.1 Del procedimiento para sancionar delitos aduaneros .....	70

## **7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR**

<b>EL PROBLEMA DETECTADO</b> .....	71
7.1. Aspectos Generales.....	72
7.2. Nombre del Proyecto .....	72
7.3. Fases de la propuesta .....	73
7.4. Explicación de la aplicación informática desarrollada para la Prestación del servicio.....	74
7.4.1. Metodología de trabajo .....	75

7.4.2. Planillas de Trabajo .....	76
7.5. Responsables de la ejecución del servicio.....	85
7.6. Seguimiento .....	85
7.7. Factores positivos identificados en la prestación del servicio .....	85
7.8. Factores negativos identificados en la prestación del servicio.....	86
7.9 Presupuesto .....	86
<b>8. RESULTADOS .....</b>	<b>87</b>
<b>9. CONCLUSIONES .....</b>	<b>97</b>
9.1. Conclusiones a partir de los Objetivos Específicos.....	97
9.2. Conclusiones a partir del Objetivo General .....	100
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>101</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS .....</b>	<b>105</b>
<b>ÍNDICE DE GRAFICOS .....</b>	<b>124</b>
<b>ÍNDICE DE ANEXOS .....</b>	<b>134</b>
<b>CERTIFICACIONES .....</b>	<b>135</b>

## INTRODUCCIÓN

El “Servicio de Prevención de Patrimonio en Operaciones Aduaneras”, tiene por finalidad la revisión, sistematización informática y análisis de operaciones aduaneras, que permite establecer en detalle la situación jurídica de las mismas, visualizar escenarios jurídicos y por último definir recomendaciones para prevenir, y resolver ex ante, los efectos y riesgos del cliente, dada una intervención por la Administración de Aduana a través de una fiscalización posterior.

Para la elaboración del proyecto de innovación se tomó en cuenta en primer lugar la presentación de la institución “AE Asesores Especializados S.C.”, por otra parte se presenta el análisis del problema detectado que se da cuando la administración aduanera inicia un procedimiento de fiscalización posterior a los despachos de importación sea a consumo o bajo cualquier otro régimen aduanero de importación de mercancías y/o exportación, momento en el que el operador fiscalizado se encuentra desprotegido, en vista de que sus importaciones u operaciones aduaneras no las realiza personalmente sino a través de terceros algunos llamados auxiliares de la función pública aduanera (Despachantes de Aduanas) u otros como transportistas, empresas consolidadoras o desconsolidadoras, autoridades que emiten autorizaciones o certificaciones para la importación, en tal sentido, no tiene certeza sí los servicios contratados, hayan sido prestados en cumplimiento de la normativa aduanera vigente, tal situación provoca inseguridad jurídica e ineludiblemente una desventaja en el momento de ejercer el derecho a la defensa dentro del procedimiento de fiscalización aduanera, lo que se agrava debido a que los plazos de respuesta a las varias conminatorias o requerimientos de información que se presentan dentro la fiscalización son breves.

Por lo que se hace pertinente presentar la justificación del proyecto de innovación sobre el “Servicio de prevención de patrimonio en operaciones aduaneras”, antes señalado.

El resultado del servicio se traduce en la certeza del cliente sobre el estado de las operaciones que realizó, lo que le permite corregir, generar documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, realizar rectificaciones, pago de tributos omitidos, recuperación de tributos etc., todo lo que tiene por objeto tener seguridad jurídica, sea o no fiscalizado por la Aduana.

Este servicio permite a su vez generar información gerencial para la toma de decisiones respecto a las modalidades aplicadas en sus futuras operaciones aduaneras.

El presente proyecto de innovación profesional fundamenta su pertinencia, viabilidad además del aporte a la investigación científica, tomando en cuenta los objetivos tanto general, como específicos, el primero busca comprender el alcance de la investigación, los segundos que permiten el logro del primero, además del método.

Por otra parte se desarrolla el marco de referencia conceptual, el cual sirve de respaldo al proyecto de innovación presentando, es el fundamento teórico donde se presenta la teoría, conceptos y características del fenómeno investigado.

Posteriormente se exponen las medidas de gestión para solucionar el problema detectado.

Una vez presentadas las medidas de gestión para solucionar el problema detectado se muestran los resultados obtenidos de su aplicación, los cuales se organizaron tomando en cuenta los logros y las dificultades.

Las Conclusiones fueron elaboradas tomando en cuenta los objetivos del proyecto de innovación profesional.

## **1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN**

### **a) Nombre de la institución:**

“A.E.” ASESORES ESPECIALIZADOS S.C.”

### **b) Ubicación de la institución:**

Ciudad de La Paz, Avenida 6 de Agosto y Calle Campos Edificio Torre Empresarial CADECO No. 2700, piso 11 of. 1101, Zona San Jorge – La Paz.

### **c) Tipo de actividad:**

A.E. ASESORES ESPECIALIZADOS S.C., es una sociedad civil conformada por las Abogadas Lilian Ticona Pimentel y Ana Cristina Lazcano Navarro, cuyas diferentes especialidades y experiencias en el campo tributario y en comercio exterior, las constituye en un equipo altamente técnico y competitivo fundado en principios de transparencia, ética y lealtad, con el objetivo de responder y representar adecuada y oportunamente las necesidades y dificultades de sus clientes.

Este equipo de trabajo ha acompañado el proceso de institucionalización de la Aduana Nacional, el desarrollo de estrategias de regulación jurídica aduanera y tributaria, participando activamente en la elaboración de la normativa legal, reglamentaria y administrativa, además de su concurso en el proceso de reforma aduanera y el asesoramiento jurídico en el desenvolvimiento normativo e institucional de la Aduana Nacional de Bolivia.

### **d) Tipo de actividad:**

Asesoramiento legal en materia aduanera y de comercio exterior.

**e) Características de la institución:**

A.E. ASESORES ESPECIALIZADOS S.C. está estructurada para desarrollar conocimientos técnicos y experiencia profesional en la aplicación de la Ley General de Aduanas, el Código Tributario Boliviano, sus normas reglamentarias y el Código de Procedimiento Penal, así como en las diferentes áreas técnicas aduaneras y de comercio exterior, como ser valoración aduanera, normas de origen, regímenes aduaneros, convenios internacionales y otras.

**g) Características de los actores:**

- **Lilian Ticona Pimentel**

**Directora General – Abogada asociada**

Especialista en Derecho Tributario, Derecho Comercial y Empresarial. Estudios de Maestría en Derecho Económico, Directora Jurídica del Ministerio de Defensa el año 1999. Funcionaria de la Corte Superior de Justicia de La Paz, amplia práctica en el patrocinio de litigios. Ingresó a la Aduana Nacional por concurso de méritos el año 2000 en el cargo de Jefe de Unidad Legal de la Gerencia Regional La Paz y posteriormente fue designada Jefe del Departamento de Gestión Legal de la Gerencia Nacional Jurídica de la Aduana Nacional, desarrollando estas funciones hasta principios del año 2007.

En el ejercicio de la función pública aduanera dirigió y supervisó a nivel nacional, la aplicación de la normativa punitiva aduanera procesos contravenciones y judiciales. Fue miembro de la Comisión redactora del proyecto de Ley de modificaciones al Código Tributario Boliviano. Asimismo, participó en la proyección de Decretos Supremos relativos a materia aduanera y tributaria, así como en la elaboración y revisión de normativa aduanera relativa a ilícitos aduaneros, gestión procesal, fiscalización y control aduaneros. Delegada por el Gobierno Boliviano ante la Comunidad Andina como experta gubernamental en fraude aduanero.

Docente de Derecho Aduanero en la Universidad Andina Simón Bolívar, Universidad Privada de Oruro y Universidad Privada de Bolivia (UPB), docente invitada del Instituto de Capacitación del Consejo de la Judicatura y del Instituto de Capacitación del Ministerio Público, docente del Instituto de Comercio Exterior y Aduanas de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana.

Desde la gestión 2007 es miembro de la sociedad civil A.E.

- **Ana Cristina Lazcano Navarro**

**Abogado Asociado**

Especialista en Derecho Tributario, Derecho Comercial y Empresarial. Cuenta con estudios de Maestría en Derecho Económico. Desarrolló su experiencia en el área jurídica corporativa en el ex Registro de Comercio y Sociedades por Acciones, posteriormente en el Centro de Conciliación y Arbitraje de la Cámara Nacional de Comercio y en la Intendencia de Valores de la Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros, habiendo realizado cursos de capacitación en conciliación y arbitraje en Colombia y Bolivia.

Luego de trabajar en el Viceministerio de Política Tributaria y en el Servicio de Impuestos Nacionales, ingresó a la Aduana Nacional por concurso de méritos en el año 2000, como Jefe titular del Departamento de Asesoría Legal de la Aduana Nacional, desarrollando estas funciones hasta principios del año 2007. Participó en la redacción del Código Tributario Boliviano y su Reglamento. Tiene amplia experiencia en normativa aduanera referida a regímenes de importación, exportación, RITEX, zonas francas y otros.

En el campo del Derecho Administrativo ha consolidado el dominio normativo y práctico en el área de contrataciones estatales y de procesos de auditoría gubernamental.

Desde la gestión 2007 es miembro de la sociedad civil A.E.

**h) Influencia en la comunidad:**

“A.E.” ASESORES ESPECIALIZADOS” ha generado en los últimos años, un tradición de servicio de excelencia en materia aduanera, reconocida tanto por la administración aduanera, como por el sector privado, por sus principios éticos y competencia profesional.

**i) Situación económica y social:**

“A.E.” ASESORES ESPECIALIZADOS” tiene sentada una solvencia económica que le permite analizar y proyectar los resultados de sus servicios, previa a la aceptación de un caso.

**j) Fuente de ingreso de la institución:**

Asesoramiento, patrocinio y gestión en procesos judiciales tributario aduaneros, procedimientos administrativos, recursos administrativos, análisis y resolución de problemas de comercio exterior.

**k) Organigrama de la institución**

**GERENTE GENERAL**  
**Lilian Ticona Pimentel**  
**ABOGADO ASOCIADO**

**Ana Cristina Lazcano Navarro**  
**ABOGADO ASOCIADO**

**EQUIPO TÉCNICO EN COMERCIO EXTERIOR**

**EQUIPO ADMINISTRATIVO**

**2. PROBLEMA DETECTADO**

Francisco Pelechá Zozaya <sup>1</sup> señala que no resulta fácil dar una definición de Derecho Aduanero, ni de Derecho Aduanero Tributario, claro ésta que este Derecho esta en la rama del Derecho Público, con más precisión Derecho Administrativo, además señala “con el paso del tiempo, sin embargo, las actividades de las administraciones aduaneras que no tienen un contenido propiamente tributario – los controles, por ejemplo, en materia sanitaria, de calidad, de seguridad, de propiedad industrial, etc., es decir, lo que en la Comunidad Europea se llaman los “paraaduaneros”, han ido cobrando mucha importancia, de modo que el Derecho Aduanero no es ya sólo una parte del Derecho Tributario, sino algo bastante más complejo en el que se mezclan- o coexisten- normas de carácter tributario o fiscal y normas que no tiene tal carácter”.

Entonces se hace necesario recoger varias definiciones que se ha intentado en la doctrina sobre Derecho Aduanero como:

- “Esta destinado a permitir a los poderes públicos ejercer un control sobre los flujos de mercancías que entran o salen del territorio aduanero”. <sup>2</sup>
- “El Derecho Aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en formas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, la relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los

---

<sup>1</sup> PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ªedición, Marcial Pons, 2009, España.

<sup>2</sup> ibidem

particulares frente al Estado”.<sup>3</sup>

- “Tiene por objeto principal posibilitar y asegurar el adecuado ejercicio de la función de control de las importaciones y de las exportaciones”.<sup>4</sup>

Basaldua, además de precisar las características del Derecho Aduanero, considera importante referirse a la:

“Aduana, considerada como institución constituye un servicio administrativo encargado de controlar la “importación” y la “exportación” de la mercadería” al o del territorio aduanero aplicando a su respecto el conjunto de disposiciones que regulan el tráfico internacional de mercadería.”<sup>5</sup>

En consecuencia, cabe señalar que varias son las funciones otorgadas a la Aduana, para el cumplimiento de los fines que persigue el Derecho Aduanero:

- Función de percibir los Derechos Aduaneros conocido en la doctrina como Derecho Aduanero Tributario
- Función de aplicar prohibiciones, restricciones a la importación y a la exportación de mercancías. Asumiendo estos términos para a los diferentes regímenes aduaneros.
- Función de controlar el tráfico internacional de mercancías. Aplicando el Derecho Penal Aduanero.

---

<sup>3</sup> PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ªedición, Marcial Pons, 2009, España.

<sup>4</sup> BASALDUA, Ricardo Javier, “Introducción al Derecho Aduanero”, Abeledo-Perrot, 1ªedición, 2008, Argentina.

<sup>5</sup> Ibídem 4.

Estas funciones, se deben al cumplimiento de la normativa nacional (interna) ó internacional, normativa de Comercio Exterior (Tratados y Acuerdos Internacional), tales como normas fitosanitarias, normas zoonosanitarias, de propiedad intelectual, de seguridad, en el trafico de mercancías e inclusive a las restricciones que obedecen a políticas fiscales a largo o corto plazo adoptadas por el gobierno.

La Ley General de Aduanas No. 1990 de 28 de julio de 1999 recoge estas funciones en el artículo primero:

**“ARTÍCULO 1.-** La presente Ley regula el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional.

Asimismo, norma los regímenes aduaneros aplicables a las mercancías, las operaciones aduaneras, los delitos y contravenciones aduaneros y tributarios y los procedimientos para su juzgamiento.

La potestad aduanera es el conjunto de atribuciones que la ley otorga a la Aduana Nacional, para el cumplimiento de sus funciones y objetivos, y debe ejercerse en estricto cumplimiento de la presente Ley y del ordenamiento jurídico de la República.”

Por lo que se concluye tomando en cuenta lo manifestado por Francisco Pelechá que “no todo el Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario, pero sí que parte del Derecho Aduanero es Derecho fiscal o tributario”<sup>6</sup>

No obstante la marcada diferencia, salvando algunas excepciones, la estructura tributaria aduanera, aplica la normativa relativa al derecho

---

<sup>6</sup> PELECHA ZOZAYA, Francisco, “Fiscalidad sobre el Comercio Exterior; el Derecho aduanero tributario”, 1ªedición, Marcial Pons, 2009, España.

material o sustantivo tributario (ámbito de aplicación de la norma, vigencia y plazos, fuentes del derecho tributario, definición de tributo, relación jurídica tributaria, sujetos de la relación jurídica tributaria, deuda tributaria, formas de extinción de la obligación tributaria). Asimismo, en materia aduanera en la legislación boliviana se aplican las normas del derecho formal o administrativo (derechos y deberes de la administración tributaria, derechos y deberes del sujeto pasivo, y terceros responsables, procedimientos tributarios, determinación de la deuda tributaria, control verificación, fiscalización e investigación, ejecución tributaria, procedimientos especiales, recursos administrativos).

De igual manera, en el ámbito aduanero se aplica la normativa tributaria prevista en el Código Tributario Boliviano en relación a los ilícitos tributarios, de ahí la necesidad de puntualizar sobre el Derecho Tributario material o sustantivo y el Derecho Tributario formal o administrativo, al respecto, el tratadista Uruguayo Ramón Valdez Costa hace una clara distinción del Derecho Tributario material o sustantivo y el Derecho Tributario formal o administrativo y enseña “En primer lugar tenemos como vínculo fundamental, básico o principal, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributo y sus accesorio. Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los derechos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquella. Al conjunto de estas normas se le llama Derecho Tributario material o sustantivo, al que reconocemos autonomía científica”<sup>7</sup>.

En cambio, el mismo autor señala que el Derecho Tributario formal

---

<sup>7</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

Derecho Administrativo Tributario y lo define como “En segundo término están los derechos y obligaciones de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario. Por referirse a la función administrativa, y no legislativa, como en el caso anterior, el cometido de la administración es aplicar la ley, recaudando los importes correspondientes, a cuyo efecto tiene amplias facultades para liquidar la deuda mediante el acto de determinación, para controlar la liquidaciones de los contribuyentes, efectuar investigaciones sobre posibles omisiones o evasiones, decidir los recursos administrativos. De la enunciación de los precedentes cometidos resulta que el Derecho Tributario formal es un complemento normal, y necesario, para la correcta aplicación del derecho tributario material.”<sup>8</sup>

Dentro estas dos grandes divisiones del Derecho Tributario, en la presente investigación interesa el Derecho Tributario formal o Derecho administrativo Tributario, a los efectos de establecer tanto el problema detectado como el marco conceptual, con la aclaración de que en la implementación propia del proyecto de innovación profesional planteado, necesariamente se requiere amplio y solvente conocimiento del Derecho tributario material o sustantivo, pues las operaciones aduaneras sujetas a revisión como principal componente de la innovación, precisamente se fundan en normas tributario aduaneras sustantivas, tales como, regímenes aduaneros, hecho generador de la obligación tributaria aduanera, norma de origen, valoración aduanera, prescripción y otras.

---

<sup>8</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

En este orden, se debe señalar que dentro del Derecho Tributario formal para el mismo tratadista Valdés Costa, se encuentra la i) comprobación de la existencia del obligación, ii) la fijación de su cuantía iii) facultades de ejecutar controles a los efectos de verificar si los sujetos pasivos han cumplido correctamente sus obligaciones. Sin embargo señala el autor que en los casos i) y ii) la actividad de la administración es reglada en cambio en la iii) la administración tiene amplias facultades de investigación y fiscalización.<sup>9</sup>

Con diferente explicación la autora Catalina García Vizcaíno, sobre el Derecho Tributario formal, refiere: “El Derecho Tributario formal o administrativo, complementa al derecho tributario material o sustantivo. Esta constituido por las reglas jurídicas pertinentes para determinar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto un suma en concepto de tributo”, y nos menciona que “la obligación de pagar el impuesto constituye un deber material, en tanto que la obligación de suministrar información al Estado para que fiscalice, determine y recaude los gravámenes configura un deber formal - cuyo cumplimiento opera como instrumento de la eficaz observancia de los deberes materiales-.”<sup>10</sup>

Continúa señalado García Vizcaíno; “Los deberes formales o débitos instrumentales, son generalmente, obligaciones de hacer –vgr., confeccionar y presentar declaraciones juradas contestar informes, presentar comprobantes, concurrir a citaciones-, y en cierto casos puede tratarse de obligaciones de no hacer o soportar – permitir inspecciones,

---

<sup>9</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

<sup>10</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario, Tomo II Parte General”, 2ª edición, Depalma, 2000, Argentina.

soportar el allanamiento de un domicilio ordenado por autoridad competente. “algunos poderes fiscales tienen a controlar la corrección con que los obligados cumplieron sus deberes formales respecto de la determinación, por lo cual se los denomina “poderes de fiscalización”. Otros poderes son de tipo investigativo-policial, a efectos de verificar si los particulares cumplen con las obligaciones material, razón por la que se los llama “poderes de verificación”. Puesto que los poderes de fiscalización y de verificación se traducen en el requerimientos de análogos deberes formales de los particulares, se los agrupa dentro del Derecho Tributario formal, donde es frecuente que en la práctica se lo confunda, y que se hable de “fiscalización”, aludiendo la totalidad de actividades a que dan origen ambos poderes.<sup>11</sup>

En la legislación boliviana, todas las facultades tributarias se encuentran previstas en el Artículo 100 del Código Tributario Boliviano publicado mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, que de manera general prevé amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación y de manera especial se traduce en facultades que las que en resumen se puede citar: exigir información necesaria con efectos tributarios, inspeccionar, secuestrar, solicitar información a los operadores de comercio exterior, auxiliares de la función pública aduanera, información relativa a operaciones de comercio exterior.

En el ámbito aduanero el ejercicio de tales facultades, persigue varios objetivos, plasmados en los Artículos 1 y 3 de la Ley N° 1990 Ley General de Aduanas, relativas a la potestad de la Aduana Nacional en el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en

---

<sup>11</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario, Tomo II Parte General”, 2ªedición, Depalma, 2000, Argentina.

el tránsito internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos y de generar estadísticas y especialmente en la determinación de la obligación tributaria aduanera o su inexistencia conforme señala el artículo 92 de la Ley N° 2492.

En Bolivia en el campo aduanero y de manera menos recurrente en todos los demás países, el control y su ejercicio no es en todos los casos “posterior” pues el artículo 48 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 que explica el alcance de las facultades de control definidas en el artículo 21 y 100 de la Ley N° 2492, establece tres tipos de control aduanero: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y iii) control diferido, estos controles son concurrentes a la operación aduanera. En cambio el control posterior se presenta para verificación de calidad, valor en aduanas, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control anterior y durante el despacho, lo que importa que aún las operaciones verificadas o controladas antes o durante el despacho, pueden ser objeto de fiscalización posterior, en tal sentido la fiscalización aduanera posterior reviste mayor importancia.

En la experiencia de la institución, inclusive anterior a su formación es decir cuando sus miembros ejercían la función pública ha denotado la recurrencia en el problema ahora planteado, que se presenta precisamente cuando la administración aduanera inicia un procedimiento de control posterior a los despachos de importación, vale decir cuando la mercancía muchas veces inclusive ya ha salido del circuito del comercio, - también el control aduanero puede presentarse en otro régimen aduanero de importación de mercancías, que no sea importación al consumo- es en éste procedimiento de control ejercicio por la administración que el

operador se ve desprotegido, en vista de que sus importaciones u operaciones aduaneras no las realiza personalmente sino a través de terceros algunos llamados auxiliares de la función pública aduanera (Despachantes de Aduanas) u otros como transportistas, empresas consolidadoras o desconsolidadoras, en tal sentido, no tiene certeza de que los servicios contratados a estos, hayan sido prestados en cumplimiento de la normativa aduanera vigente, tal situación provoca ineludiblemente una desventaja en el momento de ejercer el derecho a la defensa dentro del procedimiento de fiscalización aduanera, lo que se agrava debido a que los plazos de respuesta son breves y las conminatorias o requerimientos de información son varios.

Por lo anteriormente señalado a continuación se presenta el análisis del fenómeno tomando en cuenta los siguientes factores.

a) Factor jurídico

La inseguridad jurídica respecto a las operaciones aduaneras del importador y/o exportador, y sale a la luz cuando el operador – importador, es objeto de fiscalización por varias razones:

- Ejercicio del derecho de defensa restrictivo, toda vez que los plazos para presentar documentación información dentro de una fiscalización son cortos.

De acuerdo al artículo 104 de la Ley N° 2492 el procedimiento de fiscalización se inicia con una Orden de Fiscalización en la que se establece su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, identificación de los funcionarios actuantes. La reglamentación de esta norma se encuentra la Resolución de Directorio 01-008-011 de 22 de diciembre de 2011, que aprueba el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior

en la que se define notificar junto con la orden de Fiscalización el requerimiento de información (contable, declaraciones de importación, kardeks de inventarios, estados financieros, extractos bancarios, autorizaciones previas, certificaciones, resoluciones de registro, etc.), cuyo plazo de presentación es de 10 días hábiles y la falta de respuesta oportuna a los requerimientos de la Aduana Nacional esta tipificada y sancionada en la Ley General de Aduanas artículo 186, así como en su norma reglamentaria Resolución de Directorio RD-01-012-07 de 04-10-07 que aprueba el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones.

La documentación y forma de presentación, archivo del importador obedece a motivos económicos y eficiencia de sus recursos humanos y económicos, muchas de las cuales tienen como referencia principal la orden de compra, o en otros casos la factura de compra internacional, en cambio la documentación, información, forma de presentación que la Aduana solicita -en estos tiempos breves- tiene otra naturaleza cual es la de controlar y fiscalizar las operaciones y en la mayoría de los casos el referente principal es la Declaración de Importación, por tanto, los cortos plazos otorgados para presentación de dicha información, son insuficientes, provocando incumplimientos, omisión que como tenemos dicho, puede dar lugar a la aplicación de multas por contravención aduanera.

Las deficiencias en la realización de gestiones por terceros contratados (transportes, agencia despachante de aduana, consolidadores, desconsolidadores), o la participación de instancias públicas en la emisión de autorizaciones y certificaciones para la importación o exportación, no pueden ser subsanadas ni aclaradas

durante el proceso de fiscalización, excepto cuando la administración tributaria así lo autorice expresamente tal cual señala el Artículo 104 parágrafo III de la Ley N° 2492, norma que ha sido regulada de manera restrictiva a través de la Resolución de Directorio RD-01-01-08 que aprueba el instructivo para la anulación, corrección y desistimiento de Declaraciones de Mercancías.

- La aplicación de la figura del arrepentimiento eficaz previsto en el Artículo 157 del Código Tributario Boliviano Ley N° 2492, modificada por la Ley N° 3467 de 12/09/2006, prevé el pago del tributo omitido sin aplicaciones de sanciones cuando a la fecha del pago no ha intervenido la administración, normativa concordante con el Artículo 102 de Decreto Supremo N° 25870 de 211 de agosto de 2000 que Reglamenta la Ley General de Aduanas Ley N° 1990, en tal sentido también ha sido reglamentado con la Resolución de Directorio RD-01-01-08 *que* aprueba el instructivo para la anulación, corrección y desistimiento de Declaraciones de Mercancías.

#### b) Factor económico

De acuerdo al artículo 4 del Código de Comercio se entiende por “Comerciante a la persona habitualmente dedicada a realizar cualquier actividad comercial, con fines de lucro”, para cuya finalidad deben previamente cumplir con varios costos, en los que ineludiblemente se encuentra en el caso de las importaciones el valor de la venta internacional, que dependiendo del INCOTERM adoptado por las partes puede o no incluir el flete o transporte de la mercancía, el seguro, conceptos sea de manera directa o indirecta los paga el importador, asimismo, en el costo del bien se incorporarán el pago de impuestos a la importación y por supuesto los impuestos internos, a lo que se llama carga

impositiva. También el comerciante, deberá tomar en cuenta otros conceptos tales como la carga laboral, de seguridad social, todo lo que merma la utilidad neta en el emprendimiento de un negocio.

En tal sentido, el problema detectado en el presente proyecto de innovación profesional, repercute directamente en el rendimiento de la empresa o negocio comercial afectándose directamente su patrimonio y peor aún sucede si de las operaciones aduaneras se podría configurar la comisión de delitos aduaneros, los que además están sancionados con pena privativa de libertad.

Por lo anteriormente señalado el proyecto de innovación planteado, tiene su fundamento en el área del Derecho Económico, por dos razones: i) económicas porque la propuesta permite optimizar los recursos de la empresa, minimizar las contingencias negativas sea en el ámbito patrimonial propiamente dicho o en el penal; ii) también constituye un aporte en el estudio del Derecho Aduanero, pues el marco teórico, el campo de acción y sus soluciones se dan en la aplicación de normas de carácter tributario aduanero, materia que forma parte de la currícula de la Maestría de Derecho Económico.

Respecto a la delimitación espacial y temporal el proyecto de innovación profesional, es pertinente mencionar que desde antes de la promulgación de la nueva Constitución Política del Estado Plurinacional, los tributos aduaneros eran considerados tributos nacionales, vale decir que la gestión y administración del tributo estaba bajo responsabilidad de una sola entidad de carácter nacional, Aduana Nacional de Bolivia desconcentrada sólo a efectos del ejercicio de sus funciones, los tributos recaudados por tanto iban directamente a formar parte de Tesoro General de la Nación. Estructura que se mantiene y se encuentra explícitamente prevista en la

nueva Constitución Política del Estado.

Por lo que el presente trabajo fue ejecutado por primera vez el año 2007 es decir antes de febrero de 2009 (fecha de promulgación de la Constitución Política del Estado) y también con posterioridad a ésta, en los departamentos de La Paz y Santa Cruz y dada la competencia de nivel central en materia aduanera prevista en la Constitución Política del Estado puede ser aplicado en todo el territorio nacional.

### **3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN**

Considerando el conflicto planteado, el servicio de Prevención de Patrimonio, se ha estructurado, definiendo los pasos necesarios, con el objeto de que el operador conozca sobre el estado técnico jurídico de sus operaciones, las consecuencia de posibles errores deficiencias de estas, y tenga certeza de los hallazgos que podría encontrar la Administración de Aduana a momento de una fiscalización, para tomar medidas correctivas necesarias tendientes a desaparecer la contingencia o en su caso a minimizar sus efectos y se fundamenta en los siguientes criterios:

#### **a) Relevancia y pertinencia**

El proyecto de innovación nace la necesidad detectada en el ejercicio de los servicios de asesoramiento que presta AE, pues aún siendo contratados para acompañar el proceso de fiscalización, es materialmente imposible otorgar un servicio de asesoramiento de calidad por la imposibilidad de revisar a profundidad las operaciones aduaneras sujetas a fiscalización, por ello se planteó y estructuró el servicio de “prevención de patrimonio” que fundamentalmente está definido para desarrollarse antes de una fiscalización. La inquietud nace de la necesidad de brindar

un mejor servicio en el patrocinio y asesoramiento a las empresas privadas, personas naturales y colectivas que realizan operaciones aduaneras, ya sea de manera habitual o esporádicamente.

La innovación, se originó y desarrolló enteramente en las instalaciones de A.E., para cuya estructuración se contrató personal técnico especializado en Comercio exterior y en Informática.

Es importante considerar el proyecto y la finalidad del servicio persigue: i) la Seguridad Jurídica para el operador sobre sus operaciones de comercio exterior, ii) solución temprana de las posibles consecuencias, iii) Seguridad en los medios de defensa y planteamiento de la defensa en caso de una fiscalización, iii) Facilitación en el patrocinio técnico y legal de los actores que intervienen en la defensa. Estos tres principales componentes del proyecto de innovación, permiten fortalecer la aplicación de la garantía constitucional conocida como “seguridad jurídica” y el “derecho a la defensa” el primero consagrado en el artículo 115 de la Constitución Política del Estado y artículo 68 numeral 6 del Código Tributario Boliviano y el segundo en el artículo 116 de la Constitución Política del Estado y artículo 68 numerales 7 y 8 del Código Tributario Boliviano.

“El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y de esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado.”<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ª edición, La Ley, 2006, Argentina.

Partiendo de esta definición, el proyecto permite un mayor acercamiento a la seguridad jurídica para el contribuyente, pues sus operaciones aduaneras que involucran necesariamente el cumplimiento y aplicación de norma sustantiva y norma formal, serán revisadas y analizadas, como principal objetivo en el proyecto de innovación planteado, para prever y solucionar posibles observaciones en caso de intervención por la Aduana. Por otra parte, se debe tener en cuenta que los ilícitos tributarios de acuerdo al artículo 148 del Código Tributario Boliviano, se clasifican en contravenciones y delitos, cuya sustanciación, procesamiento y sanción se presenta en dos vías una administrativa y otra penal ordinaria, con relación al procesamiento de ambas, el Artículo 68 numeral 10 de la misma norma, prevé la garantía constitucional del juicio previo, entendido éste como el derecho de ser oído y juzgado antes de ser condenado, por tanto esta garantía a su vez se encuentra ligada al derecho a la defensa y a la presunción de inocencia y ambos encuentran su fundamento en amplias explicaciones doctrinales, recogiendo para este trabajo la siguiente:

“En nuestro ordenamiento, al igual que sucede en la generalidad de los países y, en todo caso, en los encuadrados dentro del sistema continental, el ejercicio de poder punitivo del Estado en relación con las violaciones a los deberes impuestos por la Leyes fiscales, se lleva a cabo mediante una doble vía; la penal propiamente dicha, con la tipificación en el Código Penal de las figuras de delitos contra la Hacienda Pública con sus correspondientes penas, y la administrativa, mediante la conminación de sanciones de esta naturaleza para las conductas señaladas como infracción tributaria”. “Como preámbulo para el análisis de estas instituciones, es necesario referirse a la cuestión de su naturaleza jurídica. Se trata de una cuestión que puede hoy considerarse resuelta. Tomando

como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claramente que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter punitivo o represor, que hace a estas instituciones sustancialmente idénticas a las del Derecho Penal. A diferencia de épocas pasadas, hoy constituye opinión unánime la que de las diferencias entre estas sanciones y las jurídico-penales propiamente dichas no son sustanciales, sino puramente formales. Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal; sobre todo la de aquellos que suponen una limitación del poder punitivo del Estado, a la sanción administrativa.”<sup>13</sup>

**b) Agravación de la situación con la incorporación del Solve et repete a partir del 23-12-2011**

Se encuentra relevante y pertinente el proyecto planteado, más aún a partir del 23 de diciembre de 2011 fecha en la que se promulga y publica la Ley N°. 212 que “Aprueba la Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional” cuyo artículo 10 dispone:

Artículo 10.- (Causas Contenciosas - Administrativas).

II. Se incorporará como inciso 7), al artículo 228 de la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, el siguiente texto:

---

<sup>13</sup> MUÑOZ CONDE, citado por, PEREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario Parte General”, 15ªedición, 2005, España.

*“ 7) Cuando el monto determinado sea igual o superior a quince mil Unidades de Fomento a la Vivienda (15.000 UFVs), el contribuyente deberá acompañar a la demanda el comprobante de pago total del tributo omitido actualizado en UFVs e intereses consignados en la Resolución Determinativa. En caso de que la resolución impugnada sea revocada total o parcialmente mediante Resolución Judicial ejecutoriada, el importe pagado indebidamente será devuelto por la administración tributaria expresado en UFVs entre el día del pago y la fecha de devolución al sujeto pasivo”*

El párrafo II del artículo 10 de la mencionada Ley, debe entenderse como una verdadera incorporación del principio tributario conocido como SOLVE ET REPETE, que exige el pago previo de la obligación como condición para la revisión de la determinación administrativa de la obligación tributaria, que en este caso ha sido prevista tanto para el Tributo Omitido actualizado más intereses, dejando de lado la Multa (sanción) que pudiera incluir la determinación realizada por la administración Tributaria.

El “solve et repete”, nace en el Derecho Romano con un mejor y próximo antecedente en la Ley italiana de 1865. Ha generado innumerable doctrina así como jurisprudencia en varias legislaciones, encontrando un completo análisis por el tratadista Carlos Giuliani Fonruge en la que muestra las corrientes y fundamentaciones teóricas, como: “un privilegio del Fisco establecido como finalidad práctica para el Estado”, o como una “norma de excepción a favor del fisco” que deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. O al “acto de naturaleza de título ejecutivo y no solamente de la ejecutoriedad del acto administrativo

fiscal”.<sup>14</sup>

En Italia, pasando previamente por una aplicación “atenuada”, el año 1961 la Corte Constitucional la declaró ilegítima, lo que dió fin a la vida de tal institución jurídica.

En las Cuartas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario del año 2011, se planteó el Solve et repete, por importantes y connotados expositores, profesores Rodolo Roque Spisso de nacionalidad argentina y el Dr. Alfredo Benitez Rivas reconocido profesor boliviano, quienes de manera clara expresaron y fundamentaron los principios y garantías constitucionales que vulnera esta figura jurídica (inviolabilidad de la defensa en juicio, tutela cautelar contra los actos de la administración, tutela judicial efectiva, principio de razonabilidad de las leyes, principio de inocencia), haciendo énfasis en pronunciamientos de varios tribunales extranjeros que han declarado inconstitucional la regla del solve et repete.

No cabe duda que los negocios, empresas, sociedades colectivas o de otra índole, se verán afectados en sus derechos constitucionales con la aplicación del artículo 10 par II de la Ley N° 212, revistiendo importancia la revisión previa de sus operaciones, tanto aduaneras como tributarias internas, a fin de minimizar los efectos posteriores en caso de fiscalizaciones por parte de las administraciones tributarias.

### **c) Aporte teórico**

El proyecto de innovación profesional para la rama del Derecho Aduanero es sumamente importante, porque permitió aplicar el principio de

---

<sup>14</sup> GIULAINI FONROUGE, Carlos M, “Derecho Financiero Tomo I”, 9ªedición, La Ley, 2005, Argentina.

seguridad jurídica en la materia, la garantía del derecho a la defensa, así como del derecho a ser oído antes de ser juzgado, como principios del Derecho Penal Tributario.

#### **d) Aporte metodológico**

El proyecto de innovación profesional tiene un aporte metodológico en el sentido que se desarrolló un diseño propio e instrumentos debidamente validados para que también puedan ser utilizados en otras investigaciones.

#### **e) Viabilidad**

Respecto a la viabilidad del proyecto de innovación profesional con relación a los recursos financieros fueron erogados por la investigadora.

Además para demostrar los extremos del proyecto se tuvo acceso a personal que ejecutó y ejecuta el proyecto, además de sus beneficiarios.

Por lo tanto se realizó el proyecto de innovación profesional, para establecer un margen razonable de seguridad jurídica en las operaciones, previo al análisis de estas, establecimiento de hallazgos y recomendaciones.

De lo anotado, se concluye la importancia y relevancia del presente proyecto de innovación profesional.

## **4. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN**

### **4.1 Objetivo general**

Otorgar seguridad jurídica al cliente respecto de las operaciones aduaneras que realizó, el estado de las mismas que permite visualización de los riesgos ante una intervención para la corrección, generación de documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, además de la realización de las rectificaciones.

### **4.2 Objetivos específicos**

- Analizar la legislación boliviana respecto a los procesos de control, verificación y fiscalización de la administración aduanera
- Establecer la importancia de la identificación de deficiencias, errores o inconsistencias en las operaciones aduaneras antes de la intervención de la administración aduanera a objeto de la resolución de las observaciones identificadas
- Identificar los efectos del proyecto de innovación profesional del proceso de fiscalización previo al control de la Aduana Nacional
- Determinar las fases de la sistematización del proyecto de innovación profesional del proceso de fiscalización previo al control de la Aduana Nacional

## **5. MÉTODO**

Los métodos que se tomaron en cuenta para este proyecto de innovación fueron:

- *Método lógico jurídico*

Este método consiste en “Plantear un cierto número de principios que sean los mejores para el funcionamiento del organismo político y por el razonamiento lógico, deducir sus diversas consecuencias.”<sup>15</sup>

En el planteamiento del problema se detectó la inseguridad jurídica del importador/exportador en sus operaciones aduaneras, que conlleva a la vulneración precisamente del principio de seguridad jurídica como principio constitucional, también el proyecto plantea la aplicación correcta de las facultades del Estado de controlar, supervisar y fiscalizar tales operaciones aduaneras con la finalidad de determinar la deuda tributaria o su inexistencia. Por lo anotado el método lógico jurídico permite confluir en la deducción de las consecuencias del planteamiento de tales principios.

- *Método analítico*

El método analítico “consiste en la descomposición, separación, aislamiento del conocimiento a priori en los elementos del conocimiento puro del entendimiento”.<sup>16</sup>

De la voz griega “ANA”, que indican “en” y “LYSIS”, “acción de desatar, solución”. Según Graciela A. Angeloz en su trabajo presentado a la Universidad de El Salvador – Argentina, “Acerca del Método. Consideraciones General de Método Jurídico “Análisis es la operación o serie de operaciones mentales por las que un todo se descompone en sus partes. La misma autora nos señala: “...se comprende claramente que el saber práctico puede y debe construirse al modo analítico y al modo

---

<sup>15</sup> RAMOS 2004, 479.

<sup>16</sup> Ibidem, 498

sintético siempre que no se pierda de vista que el objeto de ese saber es una acción, un dar a cada uno lo suyo, si se trata del saber jurídico. Nada nos impide analizar o teorizar acerca de un objeto práctico. Podemos encarar una consideración especulativa que tenga como fin exclusivamente descubrir la estructura de lo real aun cuando se trate de un operable o de un acción”.<sup>17</sup>

En vista de que las operaciones aduaneras toman en cuenta varias normas del Derecho Tributario u otras figuras propias del Derecho Aduanero, así como las normas que hacen al control aduanero, este método que nos permite la descomposición, separación, aislamiento del conocimiento a priori en los elementos del conocimiento, en se traduce en el análisis de toda la estructura normativa y técnica de un despacho aduanero, haciendo viable para el presente trabajo utilizar el método analítico.

- *Método sintético*

El método sintético “implica que a partir de la interrelación de los elementos que identifican su objeto, cada uno de ellos pueda relacionarse con el conjunto en la función que desempeñan con referencia al problema de investigación”.<sup>18</sup>

El término síntesis deriva del griego “SYN”, que significa “con”, “en conjunto”, y “THESIS”, “posición”, “colocación”, “composición” y “unificación”. Según Descartes el método sintético es el que parte de lo simple para arribar a lo compuesto, del conocimiento de partes metafísicas

---

<sup>17</sup> [www.salvador.edu.ar/juri/apuntes/Bastidas-MCL](http://www.salvador.edu.ar/juri/apuntes/Bastidas-MCL)

<sup>18</sup> MENDEZ 2001 147.

llegar al conocimiento del todo metafísico, del conocimiento y conjunción de las causas llegar al conocimiento de los efectos, continúa señalado que “En lo relativo al conocimiento jurídico, habría un momento analítico en la elaboración y en el descubrimiento de lo justo: en el caso del legislador cuando analiza ese aspecto de la realidad que debe plasmar en la norma jurídica, es de esperar que esa determinación practicada en el mundo de las circunstancias cambiantes sea el resultado de un minucioso análisis de las mismas y de todos los elementos que las informan. Actitud ésta también esperable respecto del magistrado a la hora de elaborar la solución del caso en concreto. Pero es sólo un momento en la elaboración de las soluciones, y ya quedó indicado que todo conocimiento sería incompleto si no pasa también por la síntesis. Es decir, el conocimiento jurídico culmina en una síntesis ya que este modo de conocimiento es el que llega a los conceptos menos universales, es el que versa sobre lo singular.<sup>19</sup>

Se consideró pertinente la aplicación de este método sintético para llegar al conocimiento de lo planteado en el presente proyecto de innovación profesional, pues dado que el objeto principal es otorgar seguridad jurídica del cliente de las operaciones que realizó, el estado de las mismas que le permite visualizar los riesgos ante una intervención para poder corregir, generar documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, realizar rectificaciones etc., objetivo que no sería posible sino a través de la conjunción de varios elementos, fundamentalmente de normativa sobre facultades de control del órgano administrativo, procedimientos de control aduanero, normativa sustantiva aduanera, normativa formal aduanera.

## **6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL**

---

<sup>19</sup> [www.salvador.edu.ar/juri/apuntes/Bastidas-MCL](http://www.salvador.edu.ar/juri/apuntes/Bastidas-MCL)

## **6.1. La legislación boliviana respecto a los procesos de control, verificación y fiscalización de la administración aduanera**

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero este mandando indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación.”<sup>20</sup>

La llamada “determinación de la obligación” no siempre es de oficio por parte de la administración tributaria, por el contrario normalmente el contribuyente –importador- la efectúa sin intervención de la administración al presentar sus declaraciones impositivas, denominadas en materia aduanera Declaraciones de Importación, o en muchos casos la determinación puede ser mixta interviniendo por tanto por una parte la administración y por otra el contribuyente o sujeto pasivo, como sucede normalmente en las amnistías decretadas por el gobierno, tal cual ha sucedido por ejemplo recientemente en la Regularización impositiva para vehículos prevista en la Ley N° 133 de 6 de junio de 2011.

En el presente trabajo, se plantea precisamente la revisión de la determinación por el sujeto pasivo realizada en sus operaciones con la finalidad de que en caso de una fiscalización por la administración

---

<sup>20</sup> GIULAINI FONROUGE, Carlos M, “Derecho Financiero Tomo I”, 9ªedición, La Ley, 2005, Argentina.

aduanera, o dicho de otra manera dada una determinación de oficio por parte de la administración, los efectos de ella, sean mínimos o inexistentes, permitiendo seguridad jurídica para el operador.

Es importante por ello sentar la primera diferencia entre nacimiento de la obligación y determinación de la obligación tal cual lo señala el autor citado precedentemente, a lo que se añade otro criterio expuesto por Ramón Valdez Costa <sup>21</sup> para quien “Frente a la nueva corriente doctrinaria que asigna a la actividad administrativa de determinación características propias del poder de imposición, reafirmamos nuestro convencimiento acerca de la diferencia jurídica sustancial entre el nacimiento de la obligación por la ocurrencia del hecho previsto en la ley y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la prestación. El concepto proviene de Hensel quien puso de manifiesto de manera indiscutible la diferente naturaleza del acto legislativo que crea el tributo, respecto del acto administrativo que, en función exclusiva de aplicar la ley, efectúa la determinación”, “por lo que agregábamos, a manera de conclusión, que el acto de determinación no crea el derecho, el que ya había nacido con el acaecimiento del hecho previsto en la ley y que el acto de determinación tienen efectos jurídicos variable según cada legislación, declarando la existencia y cuantía, hasta entonces en estado potencial o de inercia”.

### **6.1.1. Constitución Política del Estado**

Como se puntualizó líneas arriba, Bolivia adopta para su gobierno una organización territorial en departamentos, provincias municipios y territorios indígena originaria campesinos, conforme establece el artículo

---

<sup>21</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

269 Tercera Parte Título I, Capítulo Primero – Disposiciones Generales de la Constitución Política del Estado: “I. Bolivia se organiza territorialmente en departamentos, provincias, municipios y territorios indígena originario campesinos.”

El artículo 297 de la Constitución Política del Estado, distribuye para esta organización las competencias en “privativas”, “exclusivas” “concurrentes” y “compartidas”, señalando que en la competencia privativa, la legislación, reglamentación y ejecución no se transfiere ni delega, y están reservadas para el nivel central del Estado:

Artículo 297. I. Las competencias definidas en esta Constitución son:

- a) Privativas, aquellas cuya legislación, reglamentación y ejecución no se transfiere ni delega, y están reservadas para el nivel central del Estado.
- b) Exclusivas, aquellas en las que en un nivel de gobierno tiene sobre una determinada materia las facultades legislativa, reglamentaria y ejecutiva, pudiendo transferir y delegar estas dos últimas.
- c) Concurrentes, aquellas en las que la legislación corresponde al nivel central del Estado y los otros niveles ejercen simultáneamente las facultades reglamentaria y ejecutiva.
- d) Compartidas, aquellas sujetas a una legislación básica de la Asamblea Legislativa Plurinacional cuya legislación de desarrollo corresponde las entidades territoriales autónomas, de acuerdo a su característica y naturaleza. La reglamentación y ejecución corresponderá a las entidades territoriales autónomas.

II. Toda competencia que no esté incluida en esta Constitución será atribuida a nivel central del Estado, que podrá transferirla o delegarla por Ley.

El artículo 298 de la Constitución Política del Estado, precisa al “régimen aduanero” y al “comercio exterior” como competencia privativa del nivel central del Estado. Asimismo el Artículo 340 determina que las rentas del Estado se dividen en nacional, departamentales, municipales, e indígena originario campesinas.

La Ley N° 154 de 14 de julio de 2011, “Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos”, establece en el artículo 4 párrafo I, la competencia privativa del nivel central del estado, para la creación de impuestos definidos de su dominio, no pudiendo transferir ni delegar su legislación, reglamentación y ejecución y en el artículo 6 clasifica a las “importaciones definitivas” como impuesto de dominio nacional.

#### **6.1.2. El Régimen Aduanero como competencia de nivel central**

De los artículos 269, 297 y 340 de la Constitución Política del Estado, queda claro que el “Régimen Aduanero” es de competencia privativa del nivel central. Por lo que toca estudiar que es lo que se entiende por régimen aduanero.

- “Es el tratamiento aplicable a las mercancías sometidas al control y vigilancia de la autoridad aduanera, mediante el cual se les asigna un destino aduanero específico de acuerdo con las normas

vigentes”<sup>22</sup>.

- “Tratamiento aplicable a las mercancías sometidas a control de la aduana, a acuerdo con la ley y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación aduanera”.<sup>23</sup>

En consideración a tales definiciones, la Ley General de Aduanas estructura a los regímenes aduaneros como: i) Importación para el consumo, ii) Admisión de mercancías con exoneración de tributos aduaneros, iii) Reimportación en el mismo estado, iv) Exportación definitiva y como regímenes aduaneros especiales: Transito aduanero, Transbordo, Depósito de aduana, Devolución del gravamen arancelario, Admisión temporal para reexportación de mercancías en el mismo estado, Admisión temporal para el perfeccionamiento activo (Ritex), Régimen de reposición de mercancías en franquicia arancelaria, Exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo.

Los regímenes aduaneros, cuentan con propia normativa, procedimiento requisitos y características – que no son objeto de estudio en el presente trabajo- sin embargo es de importancia señalarlos pues son revisados, fiscalizados y controlados por la administración de aduana por cuanto son aplicados en las Declaraciones de Importación (bajo cualquier régimen) y, consiguientemente son el objeto de análisis cuando se presta el servicio de prevención de patrimonio planteado.

### **6.1.3. Comercio Exterior como competencia de nivel central**

---

<sup>22</sup> BRICEÑO DE VALENCIA, Martha y LORENZO ORTIZ, Gustavo Adolfo. “Diccionario Técnico Aduanero y Cambiario”, 1ª edición, 3R editores, 2005, Colombia.

<sup>23</sup> Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999, Ley General de Aduanas.

Como se ha puntualizado líneas arriba, la Constitución Política del Estado también, precisa al “comercio exterior”, de competencia privativa del nivel central del Estado, en tal sentido, se menciona a Carlos Esplugues Mota y Daniel Hargain: “La ordenación y disciplina de las operaciones de importación y exportación constituye el objeto principal del comercio exterior”<sup>24</sup>, aclarando que ejercen en esta materia una importante influencia las disposiciones de origen “regional” dada su extraordinaria flexibilidad en la actividad del comercio y su incremento.

Forman parte del comercio exterior, o comercio internacional principalmente los acuerdos internacionales de integración económica (MERCOSUR, Comunidad Andina de Naciones, Asociación Latinoamericana de Integración (ALALDI), Tratado de Montevideo, GATT, normas ADPICs, etc.) que tampoco son objeto de estudio en el presente trabajo, sin embargo es de importancia señalar que el comercio exterior y sus normas, son aplicados en las operaciones aduaneras de ingreso y salida de mercancías, consecuentemente son objeto de revisión, fiscalizados y controlados por la administración de aduana, por ende también el objeto del servicio de prevención de patrimonio planteado.

#### **6.1.4. Competencia privativa de nivel central sobre legislación, reglamentación y ejecución**

La competencia privativa, intransferible e indelegable definida en la Constitución a nivel central, de manera expresa refiere a la “legislación”, “reglamentación” y “ejecución”. No existe inconveniente en lo que respecta a la “creación del impuesto”, pues ambos obedecen al principio básico de Derecho Tributario conocido como “principio de legalidad o de reserva de

---

<sup>24</sup> EXPUGUES MOTA, Carlos y HAGAIN Daniel - Coordinadores, “Derecho del Comercio Internacional Mercosur-Unión Europea”, 1ª edición, Reus S.A. y BdF, 2005, Argentina.

ley, según Mauricio A. Plazas Vega<sup>25</sup>, “El poder tributario se concreta en la facultad de crear tributos y en los sistemas liberales, gira alrededor del principio nullum tributum sine lege cuya vigencia y reconocimiento excede los límites nacionales para adquirir las características de un derecho universales y una garantía para los asociados de todos los pueblos en los cuales reine la libertad”. Así también nos enseña el Uruguayo Ramón Valdés Costa para quien “la obligación de pagar el tributo reconoce, en el Estado Constitucional contemporáneo, como única fuente, la Ley.”<sup>26</sup> Y por último es pertinente mencionar que “el principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, la exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulta sustancial a la materia sobre la cual legisla.”<sup>27</sup>

En la Constitución Política del Estado el principio de legalidad o de reserva de ley la encontramos en los artículos 158.I.3 y artículo 323, el segundo referido a la creación mas bien llamada en la Constitución como “aprobación” del impuesto de nivel central por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Con relación a la competencia de nivel central “reglamentaria” y “ejecutiva”

---

<sup>25</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio, “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario Tomo I”, 2ªedición, Temis, 2005, Colombia.

<sup>26</sup> VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ªedición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.

<sup>27</sup> SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ªedición, La Ley, 2006, Argentina.

señaladas en la Constitución, para el régimen aduanero y para el comercio exterior entre otros, Miguel Marienhoff, explica que el Estado “Para desarrollar su actividad y lograr los fines perseguidos con ello, la Administración Pública necesita disponer de los medios jurídicos correspondientes. Estos medios jurídicos constituyen las *“potestades”* de la Administración, que se diferencian entre sí de acuerdo a la finalidad que en cada caso se pretenda lograr”<sup>28</sup> estas potestades por tanto son varias: la reglamentaria, la imperativa o de mando, la ejecutiva o de gestión, la jurisdiccional y la sancionadora. Sobre la reglamentaria el mismo autor la define como y la define como “un acto administrativo *general*”. Para Agustín Gordillo “un reglamento es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos”<sup>29</sup>.

Y puntualizando en materia tributaria, la facultad reglamentaria se traduce en las normas, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas emitidas por el Órgano Ejecutivo, las que para Andrea Amatucci, consiste en una atribución específica de competencia específica, que aparecen expresamente contempladas en los actos con fuerza de ley. Y para Catalina García Vizcaino, son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, en el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos.<sup>30</sup>

La competencia privativa de nivel central del Estado para la “ejecución”,

---

<sup>28</sup> MARIENHOFF, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, 3ª edición, Abeledo-Perrot, 1980, Argentina.

<sup>29</sup> GORDILLO, Agustín, “Tratado de Derecho Administrativo Tomo I”, 5ª edición, Fundación de Derecho Administrativo, 2000, Argentina.

<sup>30</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario, Tomo II Parte General”, 2ª edición, Depalma, 2000, Argentina.

señaladas tanto la Constitución Política del Estado y la Ley de Clasificación de Impuestos, que para Mairenhoff deriva de la potestad del Estado en cambio para Gordillo de las funciones del Estado. Como se advirtió líneas arriba, es necesario precisar que es lo que se debe entender por “ejecución” sin olvidar que la competencia de nivel central no solamente se refiere a competencias tributarias, pues la Constitución Política del Estado por ejemplo también define tales competencias para seguridad del Estado, registro civil, entre otras.

De ahí la necesidad de analizar la doctrina del Derecho Administrativo sobre las facultades de “ejecución”, por el Poder Ejecutivo (en Bolivia denominado Órgano Ejecutivo), para ello se toma en cuenta lo que señala y el mismo autor Marienhoff, quien partiendo de que la ejecución es una potestad nos menciona sobre ésta llamada también potestad de gestión como la “productora de la serie de actos que realiza la Administración en ejercicio concreto de su obra general. Trataríase de una particular actividad de la Administración que comprende los *hechos* que ésta realiza, el *cumplimiento* de la ley y de sus reglamentos, como así la *efectuación* de lo que manda y sanciona dentro de su esfera”.<sup>31</sup>

En cambio Agustín Gordillo en la obra citada, considera al acto administrativo como “exigible u obligatorio (ejecutivo, como dirían autores tales como Gassagne y Hutchinso, sic.), señalando con ello el que debe cumplirse y tomar como característica aparte la de su eventual ejecutoriedad, en cuanto posibilidad de uso de la fuerza por la

---

<sup>31</sup> MARIENHOFF, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, 3ª edición, Abeledo-Perrot, 1980, Argentina.

administración”

#### **6.1.5. Los tributos aduaneros como competencia de nivel central**

Tal como se señaló que en regímenes aduaneros, del cual un componente es el tributo aduanero, la competencia es privativa del nivel central, la Ley No. 154 de 14 de julio de 2011, “Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos”, establece en el artículo 4 párrafo I, la competencia privativa del nivel central del Estado, para la creación de impuestos definidos de su dominio, no pudiendo transferir ni delegar su legislación, reglamentación y ejecución y en el artículo 6 clasifica a las “importaciones definitivas” como impuesto de dominio nacional. Las importaciones definitivas se encuentran gravadas con los siguientes impuestos según sea el caso: artículo 1ro. (Impuesto al Valor Agregado - IVA), artículo 69 (Impuesto a los Consumos Específicos - ICE), artículo 109 (Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) todos de la Ley 843 de 28 de mayo de 1986.

Como se aprecia la Ley N° 154, no hace diferencia alguna sobre el Gravamen Arancelario (derecho arancelario) como un tributo propio del derecho aduanero que se diferencia del “impuesto”, por cuando la primera se concibe por el gravamen que debe soportar las mercancías cuando, siendo objeto de comercio entre dos países, atraviesan la frontera, generalmente impuestos por los gobiernos para proteger los productos nacionales de la competencia exterior o con fines recaudatorios, gravamen que el Estado percibe antes e independientemente de que se haya definido por Ley. A diferencia de lo que el Código Tributario Boliviano define como impuesto a “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad

estatal relativa al contribuyente”.

Por lo que se concluye que la Ley N° 154 de Clasificación de Impuestos, no toma en cuenta al Gravamen Arancelario como impuesto de dominio nacional, en contraposición al o previsto en la Constitución Política del Estado. No obstante vemos que la diferencia entre el Gravamen Arancelario como tributo propio de la materia aduanera separada de los impuestos internos, se encuentra claramente establecida en la Ley General de Aduanas Ley N° 1990 de 28-07-1999, que establece:

“Los Tributos Aduaneros de Importación son:

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

Demás esta decir que dentro de la clasificación de impuestos la Ley N°. 154 tampoco clasifica a los derechos de compensación<sup>32</sup> y los derechos antidumping.<sup>33</sup> como de competencia del nivel central.

## **6.2. La seguridad jurídica en materia tributaria**

---

<sup>32</sup> La nota explicativa No. 108 al artículo Art. 10 del Acuerdo sobre Medidas Compensatorias y Subvenciones del GATT la concibe como un derecho especial percibido para neutralizar cualquier subvención concedida directa o indirectamente a la fabricación, producción o exportación de cualquier mercancía. El Art. 21 del GATT lo define “como un tributo extraordinario y de carácter transitorio”, su aplicabilidad debe estar en sujeción a lo dispuesto por el GATT y, su objetivo, el de desincentivar la importación de ciertos productos que por la subvención de un gobierno extranjero, pudieran afectar en gran medida a la producción nacional.

<sup>33</sup> GARCIA LOPEZ, Julio, citado por COTTER MOINE, Juan Patricio- Coordinador, “ Estudios de Derecho Aduanero”, 1ªedición, Lexis Nexis, 2007. Argentina. “El dumping (sic) se produce cuando un bien se vende en el extranjero a un precio más bajo que el fijado por el vendedor para el mismo bien en su mercado domestico.”

Horacio Felix Alais, citando a Sagues, señala que de manera general este principio se vislumbra como un derecho personal, como un valor en sí mismo, lo que se traduce en la posibilidad de demandarlo ante los poderes públicos. Se ha señalado, en consecuencia, que existe seguridad jurídica cuando el habitante sabe que la decisiones de los poderes públicos se adoptarán conforme al esquema constitucional de asignación de competencia, es decir que cada poder no ha de invadir al otro, o bien que cada organismo ha de actuar según su competencia y jurisdicción. También existe seguridad jurídica cuando se respeta el contenido de la Constitución o norma fundamental, sobre todo aquellos que incumben a los derechos personales, que se relaciones con la libertad, igualdad, propiedad etc.<sup>34</sup>

El mismo autor, hace énfasis en la propuesta del autor Cfr. R.L. Vigo sobre los elementos objetivos de la seguridad jurídica: **a)** Determinación en general de los derechos, deberes y permisiones. **b)** Promulgación de las reglas jurídicas, **c)** Acceso fácil y permanente a lo determinado jurídicamente. **d)** Comprensión de las determinaciones jurídicas, **e)** Estabilidad de las disposiciones jurídicas. **f)** Cumplimiento posible y fácil de las normas, **g)** Acceso fácil a los jueces, **h)** Resolución en tiempo oportuno, **i)** Posibilidad de defender pretensiones antes los jueces. **j)** Justificación de las normas jurídicas.<sup>35</sup>

Por último Horacio F. Alais, precisa que “en del Derecho aduanero, el concepto de seguridad jurídica también resulta de importancia plena, atento a que refiriéndose a un servicio que se brinda a usuarios que interactúan internacionalmente, éstos deben tener el conocimiento cabal y

---

<sup>34</sup> ALAIS, Horacio Félix. “Los Principios del Derecho Aduanero”, 1ªedición, Marcial Pons, 2008, Argentina

<sup>35</sup> Ibidem

pleno de las normas de conducta, ya que su no observancia ha de implicar sanciones reproches administrativos y eventuales perjuicios económicos”.<sup>36</sup>

A esto se debe acotar que los llamados usuarios que interactúan internacionalmente, u operadores de comercio exterior, precisamente por falta de seguridad jurídica incurren en errores, en toda la cadena de comercio exterior y más propiamente cuando ingresa la mercancía a territorio aduanero nacional, por ello, el servicio de prevención de patrimonio propuesto en este trabajo encuentra su justificación. En otros términos la inseguridad jurídica en la operación provoca inseguridad jurídica en los derechos personales tales como la libertad – tratándose de delitos o pérdidas patrimoniales – tratándose de multas pecuniarias llegando inclusive al comiso o embargo de sus bienes.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Bolivia, bajo el marco de la Constitución vigente ha generado innumerable jurisprudencia, sobre la “seguridad jurídica” no como un “derecho” sino como un principio constitucional” marcando una diferencia con la anterior Constitución y anterior jurisprudencia del propio Tribunal (se hace notar que a la fecha del presente trabajo no se ha emitido fallos relacionados con el tema abordado por el Tribunal Plurinacional de Bolivia) con la siguiente línea:

“III.2.2.La seguridad jurídica no constituye un derecho, sino un principio regulador de la administración de justicia.

Al respecto, la jurisprudencia constitucional, sentada por este Tribunal, ha dejado establecido que: “Sobre la seguridad jurídica, invocada en su momento por la accionante, como 'derecho fundamental', cabe señalar que, si bien la Constitución Política del Estado abrogada, en el catálogo de derechos fundamentales contenidos en su art. 7 inc. a), establecía que toda persona tiene

---

<sup>36</sup> Ibidem

el derecho: «A la vida, la salud y la seguridad», a partir de lo cual, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional estableció la consagración del 'derecho a la seguridad jurídica' como derecho fundamental, y en su mérito, ante la constatación de su vulneración, en repetidas ocasiones otorgó la tutela del amparo. No obstante, al presente, y en vigencia de la Constitución Política del Estado promulgada el 7 de febrero de 2009, la seguridad jurídica, no se encuentra consagrada como derecho fundamental, sino como un principio que sustenta la potestad de impartir justicia emanada del pueblo (art. 178 de la CPE); y por otro lado, como un principio articulador de la economía plural en el modelo económico boliviano (art. 306.III de la CPE). Esta característica actual, es coincidente con lo establecido por otra Constitución y Tribunal Constitucional, tal el caso de España que en su Constitución en el art. 9.3, establece a la seguridad jurídica como principio, y en su jurisprudencia, a través de la STC 3/2002 de 14 de enero, ha señalado que: «la seguridad jurídica es un principio general del ordenamiento jurídico y un mandato dirigido a los poderes públicos que no configura, sin embargo, derecho fundamental alguno a favor de los ciudadanos que pueda interesarse en el proceso constitucional de amparo». En consecuencia, y volviendo a la realidad jurídica nacional actual, se debe tener claramente establecido que 'la seguridad jurídica' al ser un principio, no puede ser tutelado por el recurso o acción de amparo constitucional que tiene por finalidad proteger derechos fundamentales -no principios-, reconocidos por la Constitución, las normas internacionales de derechos humanos reconocidos y/o ratificados por el país (que conforman el bloque de constitucionalidad) y las leyes; sin embargo, por su reconocimiento constitucional, no puede ser inobservado por las autoridades jurisdiccionales y/o administrativas, a momento de conocer y resolver un caso concreto sometido a su competencia, por tanto es de inexcusable cumplimiento” SC 0511/2011-R de 25 de abril. Dentro de ese mismo entendimiento, la SC 0070/2010-R de 3 de mayo, señaló que: "...la seguridad jurídica como principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal; por lo tanto, la relación Estado-ciudadano (a) debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial a las leyes, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los derechos y garantías fundamentales previstos en la

Ley Fundamental, es decir, que sea previsible para la sociedad la actuación estatal; este entendimiento está acorde con el nuevo texto constitucional, que en su art. 178 dispone que la potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta, entre otros, en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, probidad y celeridad"<sup>37</sup>

### **6.2.1. El derecho a la defensa en materia tributaria**

Dado que el objetivo del presente proyecto es otorgar seguridad jurídica del cliente de las operaciones aduaneras que realizó, establecer el estado de las mismas, lo que le permitirá visualizar los riesgos ante una intervención para poder corregir, generar documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, realizar rectificaciones etc. Estas últimas acciones relativas a la obtención y generación de prueba de manera oportuna, tiene estrecha relación con el derecho a la defensa, ejercida por el importador a momento de someterse a una fiscalización posterior, permitiendo justificar las observaciones dentro los breves tiempos otorgados por la administración e inclusive en fase de impugnación del acto de determinación tributaria.

El derecho a la defensa se encuentra consagrado como una garantía constitucional en el Artículo 115 de la Constitución Política del Estado que dispone: I. toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Por su parte el artículo 117 de la misma Constitución Política del Estado establece que; I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido

---

<sup>37</sup> Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional No. 1361/2011-R de 30/09/2011

oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada. II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación e en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena. III. No se impondrá sanción privativa de libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por la ley.

El artículo 47 de la Ley N° 2341, ordena que I. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho; el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencias expresas fijando el procedimiento para la producción de pruebas admitidas.

El artículo 68 numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492, así como el artículo 76 del mismo cuerpo legal, establecen como derechos del sujeto pasivo el debido proceso a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.

La citada normativa obedece, al cumplimiento de lo prescrito en la Constitución Política del Estado, la misma que garantiza el pleno ejercicio del derecho a la defensa sea en proceso administrativo o penal. Sobre este respecto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado que la garantía al derecho a la defensa y al debido proceso rige en materia administrativa o penal.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional No 0042/2004-R de 22/04/2004, Sentencia Constitucional No. 0533/2011-R de 25/04/2011.

### **6.2.2. Facultades de control, verificación y fiscalización en materia aduanera.**

Según el Código Tributario Boliviano, la Determinación de la obligación tributaria, puede ser contraria al sujeto pasivo o determinativa de su inexistencia, tal cual señalan los artículos 91 y 104 parágrafo VI, de la Ley N° 2492, por lo cual según Jorge Bravo Cucci apoyado en César Talledo Mazú, es más propia la denominación de “determinación tributaria” en lugar de “determinación de la obligación tributaria”,<sup>39</sup> en todo caso el Código Tributario Boliviano en la Sección IV lo denomina “Determinación de la Deuda Tributaria”.

Mucho se ha escrito sobre si el acto de determinación es “declarativo” o “constitutivo”, entendiéndose por el primero al “acto administrativo, pero no creador de derecho o situación jurídica, sino como aplicación a la persona del estatuto establecido por la ley impositiva, haciéndolo ejecutivo” y al segundo justificado en sentido de que “no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previsto por la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, esto es, fijando el *an debeat* y el *quantum debeat*”.<sup>40</sup>

Comparto la tesis de que la determinación del tributo es un acto declarativo y no constitutivo, pues afirmar lo contrario importa eliminar o en su caso desmerecer uno de los principios más fuertes del derecho

---

<sup>39</sup> BRAVO CUCCI Jorge, Fundamentos de Derecho Tributario, Jurista Editores E.I.R.L. Lima – Perú Cuarta Edición.

<sup>40</sup> GIULAINI FONROUGE, Carlos M, “Derecho Financiero Tomo I”, 9ª edición, La Ley, 2005, Argentina.

tributario cual es el principio de legalidad o de reserva de ley, así como uno de los elementos indiscutibles del tributo cual es el, hecho generador de la obligación tributaria. Se debe aclarar que el Código Tributario Boliviano en el artículo 92 define la determinación como un acto declarativo de la existencia o inexistencia de deuda tributaria.

Con tales apreciaciones, es indiscutible que para la Determinación del Tributo – determinación de la deuda tributaria- la Administración cuenta con varias facultades, o también llamadas potestades de la administración, y más precisamente se señala que “la función administrativa llevada a cabo por el organismo fiscal se realiza en ejercicio del “poder” estatal, que “se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control, exhibiendo los elementos e información que revelen y den sustento a sus operaciones, con el propósito de justificar la correcta determinación de los impuestos que están a su cargo”.<sup>41</sup>

El Código Tributario Boliviano regula el ejercicio de la facultad de determinación (artículo 100), dentro de los cuales se encuentra la revisión y solicitud al contribuyente de registros contables, comerciales, aduaneros, programas software de base o de aplicación, realizar inspecciones, en bienes, locales, relacionados con el hecho imponible, realizar controles habituales o no habituales a depósitos aduaneros, zonas francas, establecimientos vinculados o no al comercio exterior, embargar preventivamente dineros y mercancías para asegurar el pago de la deuda tributaria, recabar orden judicial de allanamiento. A dichas facultades la misma norma las denomina como funciones inherentes a la Administración

---

<sup>41</sup> SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ªedición, La Ley, 2006, Argentina.

tributaria de carácter prejudicial por lo que menciona que no constituye persecución penal.

El control aduanero esta definido en el Glosario de términos Aduaneros de la Organización Mundial de Aduanas-OMA como “las medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos de cuya aplicación es responsable la Aduana”, y en la Decisión 574 de la Comunidad Andina de Naciones-CAN se define como el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas.

El control aduanero puede ser clasificado según tipo de obligación, en tributarias y no tributarias. El control de obligaciones tributarias están referidas al correcto pago de tributos en importaciones, y las no tributarias son referidas al control de otras obligaciones, tales como verificar la obligación de presentación de certificados, registro sanitarios, licencias u otros.<sup>42</sup>

Otra característica del control aduanero, es que no en todos los casos, es “posterior” a la operación aduanera de importación, por cuanto antes de que la mercancía sea sometida a consumo es decir que adquiera la calidad de libre circulación en territorio nacional, la administración goza de facultades para controlar, fiscalizar e investigar antes y durante del despacho aduanero de importación, bajo cualquier régimen aduanero, estos momentos de control por el Estado se encuentran detallados tanto en a Decisión 574 aprobada en diciembre de 2003, y son tres: a) **Control**

---

<sup>42</sup> SANDOVAL AGUILAR, Luís Alberto, “Derecho Tributario Aduanero – Valor en Aduana y su aplicación en el Perú”, 1ªedición, Normas Legales, 2006, Perú.

**anterior**, el ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías. b) **Control durante el despacho**, el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías y c) **Control posterior**, el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero.

El artículo 48 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004, que reglamenta el Código Tributario Boliviano, detalla el alcance de las facultades de control referidas en el artículo 21 y 100 de la Ley N° 2492, prescribiendo tres momentos: “control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido. Estos momentos se referencian con la Declaración de Mercancías, por ejemplo si una importación ha arribado a aduana de destino (recinto aduanero), en el que de acuerdo a la Ley General de Aduanas, puede permanecer por dos meses como depósito temporal o por dos años bajo el régimen de depósito aduanero, plazo en el que no obstante la mercancía no ha sido sometida a una importación a consumo con la presentación de la Declaración Aduanera y el pago de tributos aduaneros, puede ser objeto de control “anterior” o lo que es lo mismo control antes del despacho aduanero.

En cambio el control durante el despacho es ejercido entre la presentación de la Declaración de Mercancías hasta el levante de las mercancías, por la administración en sus funciones de manera selectiva y aleatoria hasta el 20% de las operaciones aduaneras del mes, con la facultad específica que le otorga el artículo 79 de la Ley General de Aduanas, consiste en la verificación de calidad, valor en aduanas, origen u otros aspectos.

Finalmente respecto al control posterior, que como bien define la Decisión

574, puede darse a partir del levante (autorización de salida de la mercancía cuando ésta ingresa a consumo con el pago de tributos). Y como en el comercio exterior las mercancías pueden ser embarcadas a un tercer país, este control posterior puede también darse, después del embarque de las mercancías con destino a un otro país. Sobre el control posterior el artículo 104 de la Ley 2492 regula esta facultad de la administración, debiendo puntualizar que esta facultad se encuentra separada de las facultades de “control, verificación, e investigación”, y se diferencia de ellas por que este se inicia con una Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, que establece su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan. El control posterior debe concluirse en un plazo máximo de 12 de meses prorrogables por una sola vez por un lapso de 6 meses, sin embargo no se establece la caducidad de la actuación de la administración en caso de incumplimiento de tales plazos, entendiéndose que simplemente daría lugar a una responsabilidad funcionaria de los fiscalizadores.

La fiscalización aduanera posterior, esta reglamentada con la Resolución de Directorio 01-008-011 de 22 de diciembre de 2011, que aprueba el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior.

### **6.3. Aspectos generales del despacho aduanero y sus formalidades.**

Conforme dispone el artículo 74 de la Ley General de Aduanas, el despacho aduanero es el conjunto de trámites y formalidades aduaneras necesarias para aplicar a las mercancías uno de los regímenes aduaneros establecidos en la Ley.

El artículo 121<sup>43</sup> del Reglamento a la Ley General de Aduanas establece que las modalidades de despacho aduanero son: a) Despacho General; b) Despacho Anticipado y c) Despacho inmediato.

Según determina el artículo 122 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificada por el Decreto Supremo N° 784 de 2 de febrero de 2011, el despacho general deberá realizarse con la presentación de la declaración de mercancías para aplicar un determinado régimen aduanero, la cual deberá estar amparada por la documentación señalada en el artículo 111 y el cumplimiento de las formalidades y disposiciones del presente reglamento.

Respecto al alcance del despacho a consumo, el Reglamento señala que la declaración de mercancías en este caso, deberá presentarse a la administración aduanera que corresponda, antes del plazo de vencimiento de su permanencia en depósito aduanero u otro régimen suspensivo previamente aplicado, al amparo de los documentos soporte previstos en el presente reglamento y con el pago de los tributos aduaneros que

---

<sup>43</sup> Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas "ARTÍCULO 121° (MODALIDADES DE DESPACHO ADUANERO DE IMPORTACIÓN).- **El consignatario, por intermedio del Despachante de Aduana, o Agencia Despachante de Aduana podrá elegir alternativamente cualquiera de las siguientes modalidades de despacho aduanero de importación:**

- a) Despacho general
- b) Despacho anticipado
- c) Despacho inmediato

Las mercancías amparadas en una sola factura comercial, siempre que sean homogéneas y que no constituyan una unidad, podrán ser objeto de despachos parciales y sometidas a destinos aduaneros distintos, con el procedimiento y controles establecidos en este reglamento y los que determine la Aduana Nacional. Está permitido el despacho parcial de mercancías bajo cualquiera de las modalidades de despacho general, despacho anticipado y despacho inmediato.

Los destinos aduaneros especiales o de excepción están sujetos a lo dispuesto en el Capítulo IX del Título Sexto del presente reglamento".

correspondan, y la declaración de mercancías de importación para el consumo se podrá presentar por la totalidad o una parte de la mercancía consignada en la factura comercial.

El artículo 100 del Reglamento prevé la posibilidad de que el Despachante de Aduana, a solicitud del consignatario y antes del despacho, requiera a la Administración la autorización para realizar el examen previo de las mercancías, con el objeto de verificar diferencias entre las mercancías y los documentos aduaneros respectivos, sobre la naturaleza, origen, estado, cantidad y calidad que afecten al valor de la mercancía y poder realizar correctamente la Declaración Única de Mercancías<sup>44</sup>.

En cuanto a la formalización de la presentación de la Declaración, el artículo 101 del Reglamento modificado por el Decreto Supremo 784 de 2 de febrero de 2011 establece que ésta podrá presentarse en forma manual o por medios informáticos de acuerdo a los procedimientos que

---

<sup>44</sup> Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas "ARTÍCULO 100° (EXAMEN PREVIO AL DESPACHO ADUANERO).- A solicitud del consignatario, a través de su Despachante de Aduana, la administración aduanera antes del despacho aduanero, autorizará el examen previo de las mercancías. Asimismo, se autorizará el examen previo de las mercancías a solicitud de las empresas aseguradoras.

En caso de encontrarse diferencias entre las mercancías objeto de examen previo y los documentos aduaneros respectivos, sobre la naturaleza, origen, estado, cantidad y calidad que afecten al valor de la mercancía, el Despachante o la Agencia Despachante de Aduana deberá presentar la declaración de mercancías, haciendo constar dichas diferencias para el correspondiente pago de tributos aduaneros. Si las diferencias incrementan la base imponible, la declaración de mercancías deberá incluir tales diferencias para el pago de tributos aduaneros. Por el contrario, si las diferencias originan un menor valor, los tributos aduaneros serán liquidados sobre la base imponible que se establezca a partir del examen previo de las mercancías.

La administración aduanera y los concesionarios de depósitos aduaneros o de zonas francas prestarán todas las facilidades para el examen previo de las mercancías y la aceptación de la declaración de mercancías".

establezca la Aduana Nacional, la modificación radica en la obligatoriedad de la “identificación de la mercancía por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de despacho aduanero”. La nueva previsión hace más importante y pertinente la revisión de las operaciones aduaneras, a través del servicio de prevención propuesto, con la finalidad de contar con seguridad jurídica pues mientras más minuciosa sean las exigencias en la presentación de las declaraciones mayor es el riesgo de errores, e inconsistencias que en última instancia provocan la aplicación de sanciones.

Entre tanto las Administración Aduanera defina las nuevas regulaciones para la importación, continúa vigente la Resolución RD 01-031-05 de 19/12/05 que aprueba el “Procedimiento del Régimen de Importación para Consumo GNN-M01 versión 02” y el “Instructivo sobre Aspectos Relacionados a la Presentación y Llenado de la Declaración Jurada del Valor en Aduana GNN-M01-I01 versión 02”, <sup>45</sup> disponiendo su vigencia a partir del 01/01/06, con sus posteriores modificaciones Resolución de Directorio No. 01-006-10 de 08-10-2010, Resolución de Directorio No. 01-008-06 de 18-04-2006, Resolución de Directorio No. 01-013-06 de 06-07-2006 y Resolución de Directorio No. 01-006-10 de 08-10-2010, normas reglamentarias que detallan las obligaciones del declarante (despachantes de aduanas) importador para el cumplimiento de las formalidades aduaneras previstas en un despacho de importación. Cabe aclarar asimismo que este procedimiento se aplica para las importaciones bajo cualquier régimen de importación, aun no sea importación a consumo.

---

<sup>45</sup> **ANEXO 1** Resolución de Directorio de la Aduana Nacional, RD 01-031-05 de 19/12/05 que aprueba el Procedimiento del Régimen de Importación para Consumo y el Instructivo sobre Aspectos Relacionados a la Presentación y Llenado de la Declaración Jurada del Valor en Aduana.

#### **6.4. Aspectos formales relevantes establecidos en los Procedimientos del Régimen de Importación a Consumo**

Forman parte integrante de la Declaración Única de Importación DUI, todos los formularios en que el Declarante consigna los datos necesarios para el despacho aduanero que son, además de la Declaración (DUI), la página de documentos adicionales, la nota de valor, la página de información adicional y por último toda la documentación soporte señala en el artículo 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.<sup>46</sup>

El Declarante (Despachante de Aduanas) es responsable de la liquidación de los tributos aduaneros declarados en la DUI, aplicables a la importación de la mercancía conforme a la legislación aduanera vigente, pero no será pasible a sanciones cuando la omisión de pago se hubiese originado en

---

<sup>46</sup> *Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas, ARTÍCULO 111° (DOCUMENTOS SOPORTE DE LA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS).*- El despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando ésta así lo requiera:

- a) Formulario Resumen de Documentos.
- b) Factura Comercial o documento equivalente según corresponda.
- c) Documentos de transporte (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia.
- d) Parte de Recepción, original.
- e) Certificado de Inspección Previa o declaración jurada del valor en aduanas, esta última suscrita por el importador, original.
- f) Póliza de seguro, copia.
- g) Documento de gastos portuarios, original.
- h) Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el manifiesto internacional de carga, copia.
- i) Lista de Empaque, original o copia.
- j) Certificado de origen de la mercancía, original.
- k) Certificados o autorizaciones previas, original.
- l) Otros documentos imprescindibles de acuerdo al régimen aduanero que se solicita.

errores de liquidación generados a través del sistema informático de la Aduana Nacional ajenos a su voluntad y cuando la corrección de la DUI se solicite voluntariamente en los términos establecidos en el artículo 102 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. La verificación de la liquidación de los tributos declarados en la DUI será realizada a través del sistema informático de la Aduana Nacional en base a la información proporcionada por el Declarante.

El Declarante podrá corregir la DUI directamente a través del sistema informático, hasta antes del pago de los tributos aduaneros y con carácter previo a cualquier requerimiento de la Aduana Nacional, sin embargo cuando la solicitud de corrección se presente dentro de los 90 días calendario posteriores a la fecha de pago de los tributos aduaneros, ésta procederá sin la aplicación de sanciones siempre que se presente antes de cualquier intervención de la Aduana Nacional y que el error no afecte los tributos aduaneros o constituya delito aduanero. La corrección de declaraciones se encuentra reglamentada en la Resolución de Directorio RD-01-001-08 de 17-01-2008, que prevé la corrección de la DUI que no afecte la liquidación de tributos y que se realice dentro de los 90 días, procederá con la aplicación de multa por contravención aduanera, conforme a lo establecido en el artículo 102 del Reglamento a la Ley General de Aduanas<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> *Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas, "ARTÍCULO 102º (CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS).- La declaración de mercancías después de la aceptación por la administración aduanera y hasta antes del pago de los tributos aduaneros podrá ser corregida, sin sanción y sin que ello altere el cómputo del plazo para el pago de los tributos. La corrección de la declaración de mercancías después del pago de los tributos aduaneros procederá por una sola vez y conforme a lo siguiente:*

- a) Será admitida la corrección de la declaración de mercancías sin sanción, cuando no afecte a la liquidación de tributos aduaneros y no constituya delito aduanero. Cuando la corrección se produzca vencido el plazo de noventa (90) días, se aplicará la sanción correspondiente por contravención aduanera, conforme a los artículos 186 inciso a) y 187 parágrafo III de la Ley.

La corrección de la DUI que afecte a la liquidación de tributos aduaneros por el Declarante, procederá sin la aplicación de multas o sanciones, siempre y cuando el pago total de la deuda se realice antes de cualquier actuación de la Aduana Nacional.

#### **6.5. De las obligaciones y responsabilidades de los Despachantes de Aduana y el alcance de la solidaridad establecida por Ley.**

El despachante de aduana, denominado en otras legislaciones agente aduanero, se constituye en el asesor en comercio exterior, que tiene como objetivo principal, el coadyuvar en lo que se llama la determinación de la obligación tributaria y el cumplimiento de las obligaciones no tributaria que se encuentran, cuya potestad relativas al control de tal cumplimiento esta reservado a la Aduana, e incluye la verificación de una correcta aplicación de la clasificación arancelaria, la valoración de la mercadería, la adecuada aplicación de normas de origen y del régimen aduanero que corresponda.

La Ley General de Aduanas define al Despachante de Aduanas como el auxiliar de la función pública aduanera, y el artículo 45 del mismo cuerpo legal define sus funciones:

- a) *Observar el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias y procedimentales que regulan los regímenes aduaneros en los que intervenga.*
- b) *Efectuar despachos aduaneros por cuenta de terceros, debiendo suscribir personalmente las declaraciones aduaneras incluyendo su número de licencia.*
- c) *Dar fe ante la administración aduanera por la correcta declaración de*

---

b) Será admitida la corrección de la declaración de mercancías cuando afecte a la liquidación de tributos aduaneros y se efectúe voluntariamente dentro del plazo de tres meses desde la fecha de pago, conforme a lo establecido en el artículo 182 de la Ley, con la sola aplicación de la multa correspondiente por contravención aduanera”.

*cantidad, calidad y valor de las mercancías, objeto de la importación, exportación o de otros regímenes aduaneros, amparados en documentos exigidos por disposiciones legales correspondientes. La Aduana Nacional comprobará la correcta declaración del despachante de aduana.*

- d) Liquidar los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de importación, exportación y otros regímenes aduaneros, de acuerdo con las disposiciones legales respectivas.*
- e) Conservar la documentación de los despachos aduaneros y las operaciones aduaneras realizadas por un periodo de cinco años, computables a partir de la fecha de pago de los tributos.*
- f) Prestar asesoramiento en materia aduanera y otros temas vinculados a ésta.*
- g) Sujetarse a las normas de ética profesional del despachante de aduana, de acuerdo con disposiciones especiales.*

Finalmente, determina que para efectos de los trámites y procedimientos aduaneros, los Despachantes y las Agencias Despachantes de Aduana están sujetos al control y fiscalización de la Aduana Nacional.

Asimismo, el artículo 58° inciso b) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establece que los Despachantes de Aduana y las Agencias Despachantes de Aduana deben cumplir, entre otras, la obligación de: *“Elaborar, suscribir y presentar las declaraciones de mercancías en la forma, oportunidad y en los medios que señale la Aduana Nacional y las disposiciones legales aduaneras”.*

Respecto a la responsabilidad solidaria, el artículo 47 quinto párrafo de la Ley General de Aduanas, prevé que: *“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”.*

En el campo técnico operativo, el artículo 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas modificado por Decreto Supremo No. 784 de 02 de febrero de 2011, establece que una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella y que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta:

- a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes.
- b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentre libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación.
- c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda.

Por su parte, el artículo 111 del mismo Reglamento señala que el Despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando ésta así lo

requiera.<sup>48</sup>

## **6.6. Los ilícitos tributarios**

El artículo 148 de la Ley N° 2492 modificado por la Ley N° 037 de 10 de agosto de 2010, define y clasifica los ilícitos tributarios, señalando que “Constituyen ilícitos tributarios las acciones y 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. II Los delitos tributario aduaneros son considerados como delitos públicos colectivos de múltiples víctimas y se considerará la pena principal más las agravantes como base de la sanción penal. III En materia de contrabando no se admiten las medias sustitutivas a la detención preventiva”

Para que una conducta pueda ser sancionada como contravención o delito, debe cumplir con el principio de legalidad establecido en la Constitución Política del Estado en el artículo 115, el antiguo aforismo *nullum crimen nulla poena sine lege*, es bien explicado por Alvaro J. Mari Arriaga<sup>49</sup> “los intereses que regulan las normas impositivas elevados a la categoría de bienes jurídicos exigen su tutela y protección mediante el establecimiento de normas sancionatorias que permitan la represión y prevención de ilícitos fiscales, consistentes esencialmente en el incumplimiento de la obligación tributaria, esto es, el deber de efectivizar la prestación, parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al que tiene la institución del tributo”<sup>50</sup>. “Ambas normas, es decir, aquellas

---

<sup>48</sup> Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas.

<sup>49</sup> NAVARRINE, Susana Camila Directora. “Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo III”, 1ªedición, La Ley, 2010, Argentina.

<sup>50</sup> *Ibidem*

que se refieren a la relación jurídica sustancial, y las que establecen las modalidades de la infracción tributaria y fijan su pena, deben valorarse como una unidad integral que hace al contenido de derecho tributario. Sin embargo, tal afirmación no presupone que en nuestra disciplina se ignoren todos aquellos principios fundamentales del derecho penal, en orden a la sanción de los presupuestos típicamente antijurídicos que sean aplicables, pues ello equivaldría a provocar una ruptura con el sistema general de unidad del derecho.”<sup>51</sup>

Por lo que se puede afirmar que tanto los delitos como las contravenciones, de acuerdo a la legislación deben cumplir con los principios del Derecho Penal sobre legalidad y tipicidad, señalados precedentemente.

#### **6.6.1 Diferencia entre delito y contravención aduanera.**

La infracción tributaria - contravención- es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales al respecto **a)** Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos. Sostienen esta posición Sainz de Bujanda, Hensen, Jarach y otros destacados tributaristas. Entre los penalistas puede ubicarse en esta posición a aquellos que no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención, tal como Soler, Jimenez de Asúa y Aftalión. **b)** La posición antagónica estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que, por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención y, por otra, la infracción tributaria es contravencional, y no

---

<sup>51</sup> NAVARRINE, Susana Camila Directora. “Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo III”, 1ªedición, La Ley, 2010, Argentina.

delictual. Se hallan en esta posición Andreozzi, Bielsa, Lubarry, Gogdschmidt, Avarex Gengin etc. Y los penalistas que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención, como Nuñez y Manzini, para quienes el delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.<sup>52</sup>

Concluye Hector Belisario Villegas, quien se adscribe a la posición sobre la existencia de diferencias sustanciales entre delito y contravención, señalando: “será delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que –en cambio- habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos. (sic) En conclusión pensamos que las infracciones tributarias, en cuando obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tienen carácter contravencional, y no delictual”.

Por último, se precisa que “los delitos aduaneros integran el denominado derecho penal especial, es decir aquellas normas que si bien forman parte del derecho penal común, modifican algunos principios de la Parte General de Código Penal por sus caracteres propios. (sic) Es decir que el ordenamiento delictivo aduanero, si bien forma parte del derecho penal

---

<sup>52</sup> VILLEGAS, Belisario y ASTREA, Dirigido por GARCÍA Belsunce, Horacio A, “Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario Volumen I” , 1ªedición, Astrea, 2003, Argentina.

común, es un derecho penal especial, ya que modifica ciertos principios generales del Código Penal.<sup>53</sup>

“En cambio las infracciones aduaneras no integran estrictamente el derecho penal común, sino que tienen una naturaleza sui generis. Al decir de Zaffaroni, sería una “legislación paralela al derecho penal”. Las infracciones aduaneras no forman parte del derecho penal, ya que no responden a los fines de la pena, pues la multa aduanera persigue fines que trascienden a la naturaleza penal; así, la multa aduanera pretende, por un lado, la reparación del perjuicio fiscal causado; y por otro implica la disminución de un bien jurídico para el infractor. La pena aduanera tiene, así un fin reparador y también de prevención especial. En este sentido se afirma que con la multa se persigue “el triple objetivo de percibir lo adeudado, reparar el daño que la falta de pago oportuno produjo a la administración (todo lo cual es reparación) y, además, infligir una privación de bienes jurídicos a efectos de motivar al sujeto en lo sucesivo para que no vuelva a caer en similares incumplimientos (prevención especial).<sup>54</sup>

### **6.6.2. Las contravenciones aduaneras y su normativa**

La clasificación de contravenciones definidas en el señalado artículo 148 del Código Tributario Boliviano modificado por Ley N° 037, se encuentra detallada en el artículo 160 del dicho cuerpo normativo, y son: 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; y 6. Las establecidas en leyes especiales.

---

<sup>53</sup> ZAFARRONI, Manuel, citado por EDWARDS, Carlos Enrique, “Régimen penal y procesal penal aduanero”, 1ª edición, Astrea, 1995, Argentina.

<sup>54</sup> ZAFARRONI, Manuel, citado por EDWARDS, Carlos Enrique, “Régimen penal y procesal penal aduanero”, 1ª edición, Astrea, 1995, Argentina.

No se debe olvidar que el Código Tributario rige para todas las administraciones tributarias, es decir Impuestos Internos, Gobiernos Municipales y Aduana, debiendo ampliarse seguramente para las Gobernaciones como efecto de la Constitución Política del Estado, en tal sentido solamente los numerales 1,3,4, y 6 del artículo 160 del Código Tributario Boliviano son de aplicación en materia aduanera.

Las violaciones u omisiones a la norma formal tributaria, “deber formal”, en el Código Tributario Boliviano, se hallan como ley en blanco en el numeral 6, que clasifica como contravención a: “las definidas en leyes especiales”.

Y la Ley Especial a la que hace referencia el Código Tributario Boliviano para aduanas, es la Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999 Ley General de Aduanas, que en el artículo 186 tipifica las contravenciones y establece sus sanciones, y consiste en:

**“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. 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 12º de la presente Ley.

h) Los que contravengan a la presente Ley y sus reglamentos y que no constituyan delitos.”<sup>55</sup>

Como se observa el Código Tributario Boliviano (art. 160 numeral 6) nos remite a la Ley General de Aduanas y a su vez el artículo 186 de la Ley General de Aduanas remite a cualquier contravención a la Ley General de

---

<sup>55</sup> Este artículo ha sido incorporado como artículo 165 bis en el texto ordenado de la Ley 2492 aprobado mediante D.S. 27947, cumpliendo la previsión establecida en la Disposición Final Décimo Primera de la Ley N° 2492. El texto de este artículo estaba previsto en el Artículo 187 de la Ley 1990.

Aduanas y sus reglamentos, lo que implica que la propia Aduana tiene facultades de establecer – tipificar- las contravenciones y establecer su sanción entre tanto la conducta contraventora no este definida como delito y se respete el rango de sanción previsto en el artículo Artículo 165° ter. del Código Tributario Boliviano sobre contravenciones aduaneras y se traducen en:

- “a) Multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000.- UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.
- b) Suspensión temporal de actividades de los auxiliares de la función pública aduanera y de los operadores de comercio exterior por un tiempo de (10) diez a noventa (90) días.

La Administración Tributaria podrá ejecutar total o parcialmente las garantías constituidas a objeto de cobrar las multas indicadas en el presente artículo.”

### **6.6.3. Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras aprobado por el Directorio de la Aduana Nacional**

El artículo 64 del Código Tributario Boliviano, otorga facultades reglamentarias a la Administración Aduanera y el artículo 285 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, define que la Aduana Nacional, mediante Resolución de su Directorio, aprobará la clasificación de contravenciones y la graduación en la aplicación de sanciones previstas en la Ley y su reglamento, en consideración a la gravedad de las mismas y los criterios de reincidencia, objetividad, generalidad, equidad y no discrecionalidad.

Sobre esta base legal el Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia emitió la Resolución RD 01-012-07 de 30-10-2007 por la que Aprueba el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones (**ANEXO 2**).<sup>56</sup>

La estructura del “anexo de contravenciones y graduación de sanciones”, obedece al régimen aduanero al que corresponden y tenemos:

- Régimen de Transito Aduanero,
- Régimen Aduanero de Importación y Admisión Temporal,
- Régimen Aduanero de Exportación y Exportación Temporal,
- Régimen Aduanero de Reexpedición
- Régimen Aduanero de Depósito y de Zonas Francas

Otros que por la importancia en la vulneración a la norma sustantiva o formal, se ha clasificado como contravención:

- Declaración Jurada del Valor de Aduanas (DJVA ), modificada por RD- 01-017-09 de 24-09-2009;
- Conductas de los despachantes de Aduanas, y otros operadores
- Las contravenciones cometidas durante la fiscalización posterior.

#### **6.6.4. Del procedimiento para sancionar contravenciones tributarias**

El procedimiento para sancionar contravenciones se sustancia en la vía administrativa.

Tratándose de contravenciones establecidas en el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones, la autoridad

---

<sup>56</sup> **ANEXO 2.** Resolución de Directorio de la Aduana Nacional RD 01-012-07 de 30-10-2007 por la que Aprueba el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones

competente dicta el Auto Inicial de Sumario Contravencional individualizando la conducta, al presunto responsable y la sanción que se pretende imponer, fijando el plazo de 20 días para la presentación de descargos. Tratándose de la contravención por omisión de pago, se gira una vista de cargo abriendo un término de 30 días para la presentación de descargos, a lo que el Código Tributario Boliviano a denominado unificación de procedimientos. Vencidos los referidos plazos para presentación de descargos, la Administración Aduanera debe dictar resolución en el plazo de 20 días en el primer caso y de 60 días en el segundo.

La administración aduanera, aplica este procedimiento administrativo para sancionar contravenciones tributarias, de manera independiente al proceso de determinación, consecuente al procedimiento de determinación cuando éste concluye con el pago de la deuda tributaria ó de forma simultánea cuando el sumario contravencional se subsume en el procedimiento de determinación. Con frecuencia el sumario contravencional es aplicado durante el despacho de importación, en canales amarillo o rojo, pues en esta instancia la aduana verifica el valor, la base imponible, el correcto pago de los tributos, la correcta declaración de mercancías, procediendo la calificación, procesamiento y consiguiente cobro de multas por contravención. El procedimiento para procesar contravenciones, también puede ser aplicado en una fiscalización posterior sea de manera independiente o con los resultados finales de la fiscalización.

### **6.7 Delitos aduaneros**

Los delitos aduaneros, están tipificados en la Ley General de Aduanas No. 1990 de 28-07-1999, sufriendo importantes modificaciones, a partir del

Código Tributario Boliviano Ley No. 2492 de 23-08-2003, que clasifica a los delitos tributarios en: Defraudación tributaria; Defraudación aduanera; Instigación pública a no pagar tributos; Violación de precintos y otros controles tributarios; Contrabando; Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

Nuevamente el Código Tributario Boliviano remite a la Ley General de Aduanas, en cuanto a los tipos penales previstos en ésta última (delito de usurpación de funciones aduaneras, sustracción de prenda aduanera, falsificación de documentos aduaneros, falsedad aduanera, asociación delictiva aduanera, cohecho activo y pasivo aduanero, tráfico de influencias en la actividad aduanera)

La norma, modifica al delito de defraudación aduanera y al contrabando como:

**“ARTÍCULO 178° (Defraudación Aduanera).** Comete delito de defraudación aduanera, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50.000.- UFV's (Cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda) del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero.

- a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;
- b) Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;
- c) Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;
- d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones;

El delito será sancionado con la pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.<sup>57</sup>

Asimismo el tipo penal de contrabando vigente se encuentra definido en el Código Tributario Boliviano como:

**ARTÍCULO 181° (Contrabando).** Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:

- a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía.
- b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.
- c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima.
- d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.
- e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.
- f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.
- g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que

---

<sup>57</sup> La pena privativa de libertad fue modificada por Ley No. 037 de 10-08-10.

previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

El contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.”

Las sanciones aplicables en sentencia por el Tribunal de Sentencia en materia tributaria, son de privación de libertad de 5 a 10 años, comiso de mercancías, o pago del 100% del valor en caso de fiscalización ex post, comiso de medios y unidades de transportes, inhabilitación especial.

Y mantiene al contrabando menor o contrabando contravencional cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 50.000 (Cincuenta Mil Unidades de Fomento de Vivienda).<sup>58</sup>

Por último la Ley N°. 100 de 04-04-2011 crea un nuevo tipo penal con el nomen juris de delito de contrabando de exportación agravado, en el que incluye a la tentativa como una forma propia.

### **6.7.1 Del procedimiento para sancionar delitos aduaneros**

Los delitos tributarios se juzgan y sancionan en la vía jurisdiccional, es decir, ante el Órgano Judicial, en aplicación del Código Penal en su parte general, Código de Procedimiento Penal y las normas específicas establecidas en el Código Tributario. No obstante la Ley General de

---

<sup>58</sup> La pena privativa de libertad fue modificada por Ley No. 037 de 10-08-10. El monto de los numerales I, III y IV del artículo 181 fue modificado por el artículo 21 II. de la Ley No. 100 de 04-04-2011, que establece mecanismos de articulación institucional para la ejecución de políticas de desarrollo integral y seguridad en frontera, así como mecanismos de prevención, control y lucha contra el contrabando e ilícitos en frontera. El numeral V fue incorporado por el art. 21 III. de la misma Ley No. 100.

aduanas de 1999 contaba con un procedimiento penal específico, dada la aplicación plena del Código de Procedimiento Penal Ley No. 1970 de 25-03-1999 a partir del año 2001, es la Sentencia Constitucional marca línea en sentido de que *“III.1. A partir de la vigencia plena del Código de procedimiento penal (Ley 1970 de 25 de marzo de 1999), en virtud de la Disposición Final Sexta de ese cuerpo legal, quedaron derogadas las normas procesales penales previstas en leyes especiales así como toda otra disposición legal que sea contraria a ese Código. En consecuencia, todo el procedimiento para sancionar los ilícitos aduaneros contenidos en la Ley de General de Aduanas (parte adjetiva), por expresa disposición de la norma citada ha quedado derogado, debiendo remitirse dichos delitos al CPP para su juzgamiento”*.<sup>59</sup>

Por lo que a partir del año 2003, se tuvo certeza jurídica aplicación del Código de Procedimiento Penal con preferencia a la Ley General de Aduanas en lo que respecta al procedimiento en causas aduaneras. Posteriormente el Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 derogó el Título Décimo, Capítulos I y II, de la Ley 1990, relativo a los Ilícitos, más propiamente su procesamiento y los tipos penales de Contrabando y Defraudación aduanera.

## **7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO**

Una vez detectado el problema – que se presenta cuando la administración aduanera inicia un procedimiento de control posterior a los despachos de importación, el operador se ve desprotegido, en vista de

---

<sup>59</sup> Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional No 0212/2003-R de 21/02/2003.

que sus importaciones u operaciones aduaneras no las realiza personalmente sino a través de terceros algunos llamados auxiliares de la función pública aduanera (Despachantes de Aduanas) u otros como transportistas, empresas consolidadoras o desconsolidadoras, en tal sentido, no tiene certeza de que los servicios contratados a estos, hayan sido prestados en cumplimiento de la normativa aduanera vigente, provocando desventaja en el momento de ejercer el derecho a la defensa, así como inseguridad jurídica – la institución ha diseñado un modelo para revisar y analizar las operaciones de comercio exterior, propiamente las Declaraciones de Importación, con la finalidad de:

- a) Recabar, agrupar y revisar toda la información proporcionada por el importador, que consta principalmente en la Declaración de Importación.
- c) Analizar la documentación objeto de estudio y establecer si se presentan ilícitos u observaciones, así como su clasificación.
- d) Establecer la documentación aclaratoria, respaldatoria o confirmatoria requerida para solucionar los hallazgos, o en su caso establecer las formas legales de resolver ex ante el hallazgo.
- e) Realizar recomendaciones.

### **7.1. Aspectos Generales**

Para la realización de los objetivos antes señalados, se requirió como imprescindible la contratación de un experto informático pero que además tenga conocimiento tanto de materia de Comercio Exterior como del Sistema Sidunea, en el que los importadores realizan sus declaraciones.

### **7.2. Nombre del Proyecto**

Se denominó al proyecto “Servicio de Prevención de Patrimonio en

Operaciones Aduaneras”.

### **7.3. Fases de la propuesta**

Para alcanzar el objetivo final del servicio de prevención de patrimonio, cual es el “Otorgar seguridad jurídica del cliente de las operaciones aduaneras que realizó, el estado de las mismas que le permite visualizar los riesgos ante una intervención para poder corregir, generar documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, realizar rectificaciones etc.”. El trabajo se ha dividido en los siguientes pasos:

**Paso 1.-** Definición entre Cliente operador importador y/o exportador y Asesores Especializados sobre, el alcance del servicio, las operaciones que frecuentemente se conviene, son operaciones que no han prescrito, muchas veces la definición también depende de los productos o mercancías importadas, pues se consideran las partidas arancelarias sensibles a ser fiscalizadas.

**Paso 2.-** Elaboración del cronograma del servicio en las actividades que se mencionan.

**Paso 3.-** Una vez definido el universo a ser fiscalizado, se solicita documentación a ser proporcionada consistente en :

- Escritura pública de la sociedad (si corresponde).
- Inscripción en FUNDEMPRESA
- Documentación de la representación legal.
- Declaraciones de Importación y/o exportación, a ser analizadas , más toda la documentación soporte.
- Contrato de seguro.
- Contratos de Transporte.
- Estados Financieros

- Kardeks de inventarios.
- Fichas técnicas de la mercancía importada.
- Autorizaciones de registro de empresas ante el Ministerio de Salud, Ministerio de Densa, Agencia Nacional de Hidrocarburos, si corresponde.
- Resoluciones de exención de tributos – si corresponde.

**Paso 4.-** Análisis, sistematización de las operaciones, volcadas a una aplicación informática.

**Paso 5.-** Clasificación de las observaciones por su naturaleza y efectos.

**Paso 6.-** Explicación técnica jurídica de los hallazgos clasificados, cuantificando la responsabilidad por deuda tributaria.

**Paso 7.-** Establecimiento de escenarios por cada observación clasificada.

**Paso 8.-** Elaboración de recomendaciones por cada clasificación.

**Paso 9.-** Elaboración de información gerencial sobre los aspectos relevantes y recomendaciones para futuras operaciones aduaneras.

#### **7.4. Explicación de la aplicación informática desarrollada para la prestación del servicio**

Como se ha mencionado, en el modelo desarrollado para prestar el servicio de prevención de patrimonio, muy importante participación ha tenido la parte informática, a cargo del Lic. Osvaldo Alvares quien además de ser licenciado en Informática que tiene un amplio conocimiento de la materia aduanera y de comercio exterior y ha tenido la amabilidad de colaborar en la redacción de este acápite que no es de especialidad de la investigadora, y de quien se tiene autorización de publicar tanto su

explicación como los anexos y cuadros adjuntos en éste numeral.

#### **7.4.1 Metodología de trabajo**

Con la documentación facilitada se verifica si la operación aduanera fue desarrollada correctamente considera:

- a) Normativa aduanera vigente a la fecha de operación
- b) Correcta determinación de la liquidación aduanera y su calculo en lo que corresponde a los tributos aduaneros
- c) Correcta apropiación arancelaria considerando las Reglas de Clasificación
- d) Documentación soporte exigible y opcional

Para este objetivo se desarrolló cuatro “Planillas de trabajo” diseñada inicialmente en hojas Excel, para de forma posterior para un mejor trabajo y consolidación de los datos fue migrada a una Base de Datos pero que en su diseño también consideraba las planillas de trabajo iniciales.

Para tener el respaldo al trabajo desarrollado en base a los documentos, fue digitalizada toda esta documentación en una Base de Datos gráfica, que se encuentra interconectada con las planillas de trabajo, de tal suerte que la búsqueda de cualquier documento soporte a una Declaración de Importación (DUI) que puede ser por ejemplo la “factura Comercial”, puede ser visualizada, a partir de varios parámetros, como ser No. de DUI, proveedor, No. de Documento, Partida Arancelaria, Descripción de la mercancía, etc.

El circuito establecido para este proceso y considerando la cantidad de operaciones se puede establecer de la siguiente manera:

- a) Evaluación por parte de un técnico aduanero

- b) Supervisión y recopilación de las evaluaciones de los diferentes técnicos aduaneros
- c) Tabulación y depuración de errores en la evaluación
- d) Emisión de resultados parciales
- e) Depuración de errores por el técnico o el supervisor previa evaluación de los justificativos presentados
- f) Tabulación para la emisión de resultados finales
- g) Agrupación en un resumen de resultados por categoría de acción a seguir
- h) Identificación de acciones a seguir en base al resumen de resultados

#### **7.4.2. Planillas de Trabajo**

Con el fin de verificar la operación aduanera evaluando a partir de la Declaración Aduanera y su documentación soporte se desarrollaron las siguientes planillas de trabajo, las que mantienen una relación entre sí a través del Número de la Declaración, lo que permite, verificar que los datos de estas cuatro planillas sean coherentes y complementarias, permitiendo detectar observaciones agrupadas por tipo, y extractadas de una o mas de las planillas de trabajo.

#### **A. Datos Globales**

En esta planilla se comprueba la información general del despacho aduanero:

DATO	OBSERVACIONES
Nº y fecha de Registro	Se toma de la Declaración Aduanera
Fecha de pago	Se toma de la Declaración Aduanera

DATO	OBSERVACIONES
Tipo de operación (patrón: A consumo, Anticipado, Inmediato, Admisión temporal, reexportación, etc.)	Se toma de la Declaración Aduanera y se coteja contra el tipo de mercancía y si esta amparada en la normativa aduanera vigente
Proveedor	Se toma de la factura comercial que debe igualar con la del documento de embarque
Agencia Aduanera / Declarante	Se toma de la Declaración Aduanera
Total Bultos y Peso Bruto	<p>Se verifica contra el Parte de Recepción, documento de embarque, lista de empaque y/o factura.</p> <p>Se verifica si es despacho parcial.</p> <p>Se verifica si la cantidad de bultos y peso bruto son los mismos a lo embarcado en origen; de lo contrario se evalúa si la diferencia incide en la operación aduanera.</p>
País de Ultima Procedencia	<p>Se verifica con los documentos de transporte.</p> <p>Si el transporte principal es marítimo, este dato corresponde a un país limítrofe por donde ingresó las mercancías.</p> <p>Si el transporte principal es aéreo y el embarque se produjo en un país fuera del continente americano, este dato corresponde a un país de transito por donde ingresó las mercancías.</p> <p>Si el transporte principal es carretero y el embarque se produjo en un país limítrofe, este dato corresponderá al mismo país limítrofe, pudiendo existir alguna vez una excepción (Perú – Chile –</p>

DATO	OBSERVACIONES
	Bolivia).
País Exportador	Se verifica con los documentos de embarque.
País de Transacción	Se verifica con la factura comercial.
País y Departamento de destino (BO - ...)	Se verifica con el domicilio del importador dentro del país, salvo alguna aclaración precisa.
Medio de Transporte hasta frontera e interior	Se verifica con los documentos de embarque y de transporte.
País y puerto de embarque	Se verifica con los documentos de embarque.
Aduana de Ingreso	Se verifica con los documentos de embarque y de transporte.
Localización dentro del recinto aduanero	Se verifica con el Parte de Recepción.
Naturaleza de la transacción	Se verifica con la Declaración del Valor y Factura comercial.
Firma y sello del despachante de aduana	Se verifica si la declaración aduanera lleva el cumplimiento de esta formalidad.
Firma y sello de la administración aduanera	Se verifica si la declaración aduanera lleva el cumplimiento de esta formalidad.
Nº Recibo Único de Pago	Se toma de la Declaración Aduanera y debería existir en la documentación soporte.
Canal asignado	Se toma de la Declaración Aduanera.
Orden de Compra	Se toma de la factura comercial y se confirma con la Orden de Compra
Observaciones generales	Cualquier comentario de carácter general asociada a la operación aduanera

## B. Determinación de Base Imponible (Nota de Valor)

En esta planilla se comprueba la información de la liquidación aduanera a nivel global:

DATO	OBSERVACIONES
Incoterm	Se verifica con la factura comercial.
Valor FOB \$US	Se verifica con la factura comercial. De no tenerse este dato se confirma mediante una reconstrucción del Valor FOB a partir de los datos en el resto de los documentos soporte.
Flete marítimo / aéreo	Se verifica con el documento de embarque principal, factura de transporte o un certificado de transporte.
Flete carretero	Se verifica con el documento de embarque carretero, factura de transporte o un certificado de transporte.
Seguro	Se verifica con la Póliza o Certificado de Seguro, confirmando que se corresponda a la operación aduanera.
Gastos Puerto	Cuando el embarque fue marítimo, se verifica con la Planilla de Gastos Puerto de ASP-B o con la terminal portuaria equivalente.
Otros gastos	Se verifica con la factura comercial, facturas de embarcadores o intermediarios en la logística de transporte u otros
Otras erogaciones	Se verifica con documentos que respalden algún gasto dentro del país y antes de la nacionalización y que no estén debidamente facturados.
Deducciones	Se verifica con documentos que acrediten que se debe hacer una deducción. Ejemplo: Reimportaciones con valor agregado.
Valor CIF \$US	En base a la liquidación de los valores se determina el valor CIF \$US

DATO	OBSERVACIONES
Tipo de Cambio	Se verifica con la cotización circularizada por la aduana para la semana cuando se efectuó la operación aduanera.
Valor CIF Bs.	Se verifica con el calculo (sin centavos) de multiplicación entre Valor CIF \$US y el Tipo de cambio.
Tipo de Pago de los tributos aduaneros	Se asume siempre como un pago en Efectivo, salvo que dentro de los documentos soporte exista valores fiscales (CREFAs, CEDEIMS) que respalden pago de tributos aduaneros.
GA Pagado	Se verifica con el importe total de la declaración aduanera.
IVA Pagado	Se verifica con el importe total de la declaración aduanera.
ICE Pagado	Se verifica con el importe total de la declaración aduanera.
IEHD Pagado	Se verifica con el importe total de la declaración aduanera.
GA Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera.
IVA Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera.
ICE Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera.
IEHD Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera.
GA Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera.
IVA Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera.
ICE Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación

DATO	OBSERVACIONES
	arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera.
IEHD Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera.
Observaciones	Cualquier comentario relacionado a la liquidación del valor, tributos y otros.

### C. Ítems de mercancías y su liquidación aduanera

En esta planilla se comprueba la información correspondiente a cada uno de los ítems de la operación aduanera:

DATO	OBSERVACIONES
Partida arancelaria	Se verifica si la apropiada en la declaración aduanera responde con la descripción en la factura comercial.
Descripción de la mercancía	Se verifica si corresponde a la factura comercial o lista de empaque o alguna aclaración precisa.
Cantidad de la mercancía respecto a la unidad arancelaria	Se verifica con la factura comercial o con la conversión que se debía haber realizado en base a la unidad de medida arancelaria.
País de Origen	Se verifica con el Certificado de Origen o la factura comercial.
Acuerdo Comercial	Se verifica si existe Certificado de Origen y corresponde a un acuerdo comercial suscrito con Bolivia.
Régimen Arancelario	Se verifica con los documentos soporte, mercancía, importador si se tratase de alguna operación especial.

DATO	OBSERVACIONES
Estado	Se verifica con la factura comercial o aclaración del importador (nueva, usada, reacondicionada, etc.)
Documento de Embarque	Se verifica con el documento de embarque.
Declaración previa (si esta cancela alguna operación aduanera)	Se verifica si esta operación regulariza alguna anterior y se acompaña la declaración aduanera inicial.
Valor FOB Ítem \$US	Se verifica con la factura comercial. De no tenerse este dato se confirma mediante una reconstrucción del Valor FOB a partir de los datos en el resto de los documentos soporte y su prorrateo respecto a los otros ítems.
GA Pagado	Se verifica con el importe que le corresponden en la declaración aduanera y las características de la operación (desgravación, exención o inmediato sujeto a regularización con exención, etc.)
IVA Pagado	Se verifica con el importe que le corresponden en la declaración aduanera y las características de la operación (desgravación, exención o inmediato sujeto a regularización con exención, etc.)
ICE Pagado	Se verifica con el importe que le corresponden en la declaración aduanera y las características de la operación (desgravación, exención o inmediato sujeto a regularización con exención, etc.)
IEHD Pagado	Se verifica con el importe que le corresponden en la declaración aduanera y las características de la operación (desgravación, exención o inmediato sujeto a regularización con exención, etc.)

DATO	OBSERVACIONES
GA Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera y su aplicación para el ítem correspondiente.
IVA Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera y su aplicación para el ítem correspondiente.
ICE Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera y su aplicación para el ítem correspondiente.
IEHD Valores	Si existiesen valores fiscales se verifica su importe con el utilizado en la declaración aduanera y su aplicación para el ítem correspondiente.
GA Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera y su correspondencia con el ítem.
IVA Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera y su correspondencia con el ítem.
ICE Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera y su correspondencia con el ítem.
IEHD Liberado	Si correspondiese a una operación especial (desgravación arancelaria, exención tributaria, etc.) se verifica en la declaración aduanera y su correspondencia con el ítem.
Observaciones a nivel ítem	Cualquier comentario de carácter particular asociado al ítem.

## D. Documentación soporte

En esta planilla se ingresa los documentos soporte que respaldan la operación aduanera

DATO	OBSERVACIONES
Descripción del documento	Se verifica con la documentación que existe en la evaluación.
Emisor	Se verifica con la documentación que existe en la evaluación y si se consigno el emisor correctamente en la declaración aduanera.
Numero de referencia	Se verifica con la documentación que existe en la evaluación y si se consigno el numero de referencia correctamente en la declaración aduanera.
Fecha de emisión/vencimiento	Se verifica con la documentación que existe en la evaluación y si se consigno la fecha de emisión/vencimiento correctamente en la declaración aduanera.
Importe y su respectiva moneda	Se verifica con la documentación que existe en la evaluación y si se consigno el importe y tipo de moneda (cuando existan estos datos) correctamente en la declaración aduanera.
Observaciones a nivel documento	Se verifica y concluye en relación a cada documento como sigue: <ul style="list-style-type: none"><li>• Es esencial, SI existe y SE consigno en la declaración de mercancías.</li><li>• Es esencial, SI existe y NO SE consigno en la declaración de mercancías.</li></ul>

DATO	OBSERVACIONES
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es esencial, NO existe y NO se consigno en la declaración de mercancías.</li> <li>• Es esencial, NO existe y SE consigno en la declaración de mercancías.</li> <li>• Es opcional, SI existe y SE consigno en la declaración de mercancías.</li> <li>• Es opcional, SI existe y NO SE consigno en la declaración de mercancías.</li> <li>• Es opcional, NO existe y SE consigno en la declaración de mercancías.</li> </ul>

### **7.5. Responsables de la ejecución del servicio**

- Técnico en comercio exterior: revisa toda la operación aduanera e introduce en una aplicación informática los datos esenciales.
- Técnico informático: establece la correlación de las operaciones.
- Abogado especialista en Derecho Aduanero: establece, define y clasifica los hallazgos detectados en la fase de revisión técnica. Establece los escenarios y realiza las recomendaciones.

### **7.6. Seguimiento**

El seguimiento en el proceso que implica el servicio de prevención de patrimonio se encuentra a cargo de un abogado especialista, encargado del cumplimiento del cronograma planteado al cliente.

### **7.7. Factores positivos identificados en la prestación del servicio**

En la experiencia de brindar el servicio se identificaron los siguientes factores positivos:

- a. Conocimiento de la situación jurídica, técnica de las operaciones aduaneras.
- b. Facilita el orden de la documentación e información relativa a las operaciones, que obedece a los requerimientos de la Administración Aduanera.
- c. Base de datos de documentos digitalizados.
- d. Conocimiento de los escenarios jurídicos que daría lugar a una fiscalización en es estado de las cosas.
- e. Conocimiento de las soluciones preventivas, correctivas a los escenarios.
- f. Conocimiento de las pruebas documentales (certificaciones, correcciones, aclaraciones) que se requiere para solucionar o minimizar el impacto de una fiscalización.
- g. Conocimiento de los errores en las decisiones empleadas en la logística de importación, aplicación de procedimientos aduaneros, normativa nacional e internacional de comercio exterior.

Todo lo que se traduce en seguridad jurídica para el operador.

#### **7.8. Factores negativos identificados en la prestación del servicio**

- a. Desorden en la información y documentación que impide responder de manera temprana y correcta a la administración aduanera.
- b. Falta de intercambio de información entre los otros operadores – terceros – contratados por el cliente para sus importaciones y/o exportaciones
- c. Desconocimiento de las consecuencias jurídicas sobre los errores o

la errada aplicación de la normativa aduanera y de comercio exterior.

## **7.9 Presupuesto**

El servicio cuenta con un costo neto promedio por Declaración de Importación, que oscila entre Bs. 50 a Bs. 70 dependiendo del plazo de entrega requerido por el cliente del alcance solicitado.

## **8. RESULTADOS**

De la evaluación realizada y consignada en las diferentes planillas de trabajo, luego implementadas en un base de datos, se pueden identificar varias observaciones, de manera enunciativa se mencionan las siguientes:

- a) Declaraciones aduaneras evaluadas
- b) Declaraciones aduaneras con y sin observaciones
- c) Declaraciones aduaneras por tipo de operaciones (normales, anticipadas, inmediatas, con y sin exención, admisión temporal, cambio de régimen, reimportaciones, reexportaciones, etc.)
- d) Valores de importaciones por gestión, aduana, declarante (FOB, CIF, tributos pagados, tributos liberados, tributos exencionados, tributos pagados con valores fiscales, etc.)
- e) Detalle de observaciones:
  - 1. En los datos de la documentación de respaldo en las declaraciones aduaneras.
  - 2. En los documentos que respaldan la operación aduanera (esencial, opcional, inexistente).
  - 3. En la elaboración de la declaración aduanera (leve, grave, muy grave).

4. En el llenado o transcripción en datos sustanciales de la declaración aduanera
5. En el llenado o transcripción en datos no sustanciales de la declaración aduanera
6. Falta de firmas y sellos de la administración aduanera
7. Incidencia de la observación en la liquidación de los tributos aduaneros (a favor del estado y en contra del importador y viceversa)
8. Información gerencial

En el ejemplo tomado de la empresa XXX <sup>60</sup>, de un total de 1.000 DUIs revisadas se advierte los siguientes resultados:

**A. Error de llenado o transcripción en datos sustanciales según detalle en (Tabla 1)**

**Marco normativo:** El artículo 116 del Reglamento a la Ley General de Aduanas Dispone:

*“ARTÍCULO 116° (DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS PARA UNIDADES FUNCIONALES).- Cuando las unidades, elementos o componentes que constituyen una unidad funcional, lleguen al territorio aduanero nacional en diferentes envíos y amparados en uno o más manifiestos internacionales de carga para someterse al régimen aduanero de importación, deberá declararse cada envío por la subpartida arancelaria que para la unidad funcional se establezca en el arancel aduanero de importaciones. En cada declaración de mercancías de importación se dejará constancia de que la mercancía allí escrita es parte integrante de la unidad*

---

<sup>60</sup> Se mantiene confidencialidad en el nombre

*funcional”.*

El Anexo 5 (Instructivo de llenado de la DUI) del Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo, en el numeral 41, señala: *“Consignar la cantidad de unidades de la mercancía que se declara en el ítem, expresadas en la unidad física de medida establecida para la Subpartida Arancelaria en el Arancel Aduanero de Importación”.*

Al efecto, la subapartida arancelaria 8474 consigna la unidad física de medida expresada en “u”, es decir, unidad. Consecuentemente, las DUI’s debían expresar la cantidad de “1” en el rubro 41.

Asimismo, el numeral 2 del citado Anexo 5, determina que se debe declarar los apellidos y nombres o razón social del proveedor, consignado en la(s) factura(s) comercial(es).

El Anexo 1.B a que se refiere la descripción de la contravención No. 1 del Régimen Aduanero de Importación y Admisión Temporal describe los siguientes datos sustanciales de la Declaración de Importación sujetos a sanción por contravención.

El artículo 101, párrafos tercero y cuarto del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establecen:

*“Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella.*

**Escenario:** Este hallazgo, de ser identificado por la Aduana

Nacional, puede ser calificado como contravención aduanera tipificada en el artículo 186 inciso a) de la Ley General de Aduanas y el numeral 1 del Régimen Aduanero de Importación del Anexo de Contravenciones que contempla la multa de 100 UFV's por cada error, toda vez que los datos observados son considerados sustanciales en dicho Anexo.

La responsabilidad por esta contravención es aplicable al declarante, es decir, al Despachante de Aduana.<sup>61</sup>

**Recomendación:** En mérito a que la responsabilidad no alcanza al importador o consignatario, no existe riesgo de sanción contra XXX. La Agencia Despachante puede acogerse a lo establecido en el artículo 286 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y el numeral tercero inciso b) de la Resolución de Directorio No. RD 01-005-06 de 30-01-06, es decir, la comunicación espontánea a la administración aduanera, para la aplicación de la sanción mínima (50 UFV's) prevista en el artículo 187 de la Ley General de Aduanas.

**B. Error de llenado o transcripción en los datos no sustanciales: Ejemplos: Incoterm, país y puerto de embarque, país de última procedencia, país de transacción o exportación, número de contrato de transporte y medio de transporte (multimodal-carretero), departamento de destino.**

**Error de llenado en página de documentos adicionales, en cuanto a: póliza o certificado de seguro, factura comercial,**

---

<sup>61</sup> La observación obedece al Anexo de Clasificación de Contravenciones vigente a momento de la Declaración de Importación.

**parte de recepción, planilla de gastos puerto y otros según (Tabla 2)**

**Marco normativo:** El artículo 101, párrafo cuarto del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establece:

*“La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta:*

- a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes.*
- b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentre libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación.*
- c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda”.*

El numeral 1.8 del Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo, prevé que el declarante (Despachante de Aduana) elabora la DUI a través del sistema informático de la Aduana Nacional de acuerdo a su instructivo de llenado (Anexo 5), con base a la documentación soporte entregada por el importador.

No obstante, el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones aprobado por el Directorio de la Aduana Nacional no consigna como casos de contravención los referidos errores de llenado o transcripción.

**Escenario:** De ser identificados los hallazgos descritos, no existe

fundamento legal para que la Aduana Nacional califique la observación como contravención aduanera, toda vez que los citados errores de transcripción no están previstos en el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones aprobado por el Directorio de la Aduana Nacional.

**Recomendación:** Sin embargo, se sugiere considerar la observación en futuros despachos aduaneros, a efectos del exacto, uniforme y correcto llenado de la declaración de mercancías por parte de las Agencias Despachantes de Aduana.

### **C. Observaciones en Documentos soporte**

- a) El parte de recepción no corresponde al CRT
- b) La DJVA no lleva sello ni firma de importador XXX
- c) No adjunta C.I., pasaporte, NIT y poder como respaldo de la DJVA
- d) Otros

Detalle según **(Tabla 3)**

**Marco normativo:** El artículo 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establece:

*“El despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando ésta así lo requiera:*

- a) *Formulario Resumen de Documentos.*

- b) *Factura Comercial o documento equivalente según corresponda.*
- c) *Documentos de transporte (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia.*
- d) *Parte de Recepción, original.*
- e) *Certificado de Inspección Previa o declaración jurada del valor en aduanas, esta última suscrita por el importador, original.*
- f) *Póliza de seguro, copia.*
- g) *Documento de gastos portuarios, original.*
- h) *Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el manifiesto internacional de carga, copia.*
- i) *Lista de Empaque, original o copia.*
- j) *Certificado de origen de la mercancía, original.*
- k) *Certificados o autorizaciones previas, original.*
- l) *Otros documentos imprescindibles de acuerdo al régimen aduanero que se solicita”.*

Los subnumerales 1.2 y 1.3 del Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo, señalan que el declarante (Despachante de Aduana):

*Requiere al importador la entrega de la documentación soporte necesaria para el despacho aduanero de acuerdo a la modalidad solicitada, así como la Declaración Jurada de Valor en Aduanas en los casos que corresponda.*

*Verifica la consistencia de la información contenida en los diferentes*

*documentos aduaneros y comerciales. De existir discrepancias requiere al Importador documentación complementaria o aclaratoria.*

**Escenario:** De ser identificado este hallazgo, existe probabilidad de que la Aduana Nacional califique la observación como contravención aduanera de “presentar la Declaración de Mercancías sin disponer de los documentos soporte”, descrita en el numeral 5 del Régimen Aduanero de Importación del Anexo de Contravenciones, que contempla la multa de 1.500 UFV’s por cada caso.

La responsabilidad por esta contravención es aplicable al declarante, es decir, al Despachante de Aduana.

Por otra parte, cabe aclarar que los casos observados por no adjuntar fotocopias de la cédula de identidad, pasaporte, NIT o poder como respaldo de la DJVA, no configuran contravención aduanera, en mérito a que dichos documentos no constituyen documentos soporte de la declaración de mercancías.

**Recomendación:** No obstante que la responsabilidad no alcanza al importador o consignatario, se recomienda que la Agencia Despachante subsane las observaciones, incorporando en la carpeta de cada DUI la documentación respectiva en ejemplar original y de manera completa (con excepción de C.I., pasaporte, NIT y poder como respaldo específico de la DJVA).

#### **D. Error en la base imponible**

**i) A favor del Importador.** Se ha encontrado Declaraciones con

pago de tributos aduaneros con diferencia entre el valor CIF \$us. Declarado y verificado, a favor el importador, conforme la (**Tabla 4**).

**ii) A favor del Estado.** Se ha encontrado diferencia entre el valor CIF \$US Declarado y verificado a favor el Estado, en despachos con pago de tributos.

**Marco normativo:** El artículo 45 inciso d) de la Ley General de Aduanas, establece que el Despachante de Aduana tiene, entre otras, la función y atribución de liquidar los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de importación, exportación y otros regímenes aduaneros, de acuerdo con las disposiciones legales respectivas.

El Código Tributario Boliviano, en el artículo 121, reconoce la acción de repetición como aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.

De otro lado, el artículo 165 del mismo Código, que describe la contravención de omisión de pago, señala: *“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”*.

**Escenario:** las observaciones sobre pago de menos en las DUIs a consumo, pueden ser calificadas por la Aduana Nacional como contravención de omisión de pago, prevista en el artículo 165 del Código Tributario Boliviano.

En cuanto a las DUIs con pago de tributos aduaneros en exceso, el sujeto pasivo tiene el derecho a la repetición del pago, es decir, a la devolución de lo pagado por demás.

**Recomendación:** En los casos observados que representan un pago de menos en tributos aduaneros, se sugiere acogerse al arrepentimiento eficaz previsto en el artículo 157 del Código Tributario Boliviano, antes de cualquier actuación de la administración aduanera.

Respecto a los errores en la base imponible, que dieron lugar al pago demás o en exceso, se sugiere que a través de las Agencias Despachantes de Aduana respectivas, se proceda a tramitar la acción de repetición, dentro del plazo de tres años computable a partir de la fecha de pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 121 a 124 del Código Tributario Boliviano.

#### **E. Falta de firmas y sellos de Aduana en la DUI, conforme a (Tabla 5)**

**Marco normativo:** Según dispone el artículo 74 de la Ley General de Aduanas, el despacho aduanero es el conjunto de trámites y formalidades aduaneras necesarias para aplicar a las mercancías un régimen aduanero. El artículo 108 de su Reglamento señala que si el aforo aduanero concluye sin observaciones o incidencias, el funcionario aduanero actuante registrará su conformidad bajo firma en la propia declaración de mercancías. El numeral 2.14 (examen documental y/o reconocimiento físico sin observaciones) del Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo, dispone que el Técnico Aduanero firma y sella en la casilla “D” de la

DUI con la frase “LEVANTE” en todos los ejemplares.

**Escenario:** De ser identificado este hallazgo, existe probabilidad de que la Aduana Nacional por falta de constancia formal de la intervención del funcionario aduanero, disponga la fiscalización de los despachos aduaneros respectivos.

**Recomendación:** Se recomienda subsanar las firmas y sellos de la administración aduanera.<sup>62</sup>

## **F. Información consolidada y gerencial**

La base de datos, generan cuadros y gráficos, conteniendo información consolidada y gerencial sobre, DUIS evaluadas, con y sin observación, Recomendaciones subsanadas, porcentaje de errores por declarante con relación al tipo de observaciones, observaciones en nota de valor – incidencia y efectos-. **(GRAFICOS 1 al 9)**

Lo anotado permite establecer que el servicio otorga importantes hallazgos, agrupados por su naturaleza, tipo de ilícito, escenario probable del operador, recomendaciones puntuales, así como información gerencial para futuras decisiones.

## **9. CONCLUSIONES**

A continuación se exponen las conclusiones a las que se arribó a partir de los objetivos formulados al inicio del presente trabajo.

### **9.1 Conclusiones a partir de los Objetivos Específicos**

**Conclusión Objetivo Específico N° 1:** Analizar la legislación boliviana

---

<sup>62</sup> Los números de anexos y otros datos han sido suprimidos por confidencialidad.

respecto a los procesos de control, verificación y fiscalización de la administración aduanera.

Como resultado del análisis de la legislación y de la doctrina presentada sobre las facultades de control, verificación y fiscalización de la administración aduanera, se evidencia, la concordancia de la normas a nivel de leyes, decretos Supremos y reglamentos, con las normas constitucionales aplicadas. Concluyendo que las facultades de control verificación y fiscalización constituyen normas tributarias necesarias para el cumplimiento de las funciones de la Aduana Nacional.

También se concluye que tales facultades, no solamente abarcan el campo tributario, sino que alcanzan a otras facultades no tributarias, que comprende el comercio exterior, tales como normas de propiedad intelectual, prohibiciones o restricciones en la importación y/o exportación, autorizaciones de importación de alimentos, medicamentos, etc.

Asimismo la normativa analizada, permite concluir que en todo procedimiento de control se encuentra previsto el derecho a la defensa y al debido proceso. Encontrando en la doctrina que tales derechos y garantías, se aplican no solamente al Derecho Tributario penal sino también a las infracciones administrativas o llamadas en Bolivia contravenciones tributarias.

**Conclusión Objetivo Específico N° 2:** Establecer la importancia de la identificación de deficiencias, errores o inconsistencias en las operaciones aduaneras antes de la intervención de la administración aduanera a objeto de la resolución de las observaciones identificadas

La identificación temprana de las deficiencias en operaciones aduaneras, resulta importante debido a que, el hallazgo de las mismas por la

Administración Aduanera, conlleva varios efectos negativos para el operador, entre ellos la pérdida económica por multas por contravenciones aduaneras, pago de tributos con las consiguientes actualizaciones, llegando inclusive en algunos casos a procesos penales por delitos aduaneros. Asimismo resulta importante la detección temprana de tales deficiencias, pues dado el caso de una fiscalización el operador ya se encuentra con la estrategia de defensa, las herramientas de defensa que le permiten evitar los efectos negativos antes señalados.

**Conclusión Objetivo Específico N° 3:** Identificar los efectos del proyecto de innovación profesional del proceso de fiscalización previo al control de la Aduana Nacional.

El resultado de proyecto de innovación, planteado, desarrollado y aplicado antes de una fiscalización por la administración tributaria, incide e los efectos de un proceso de fiscalización, toda vez que el operador, tiene pleno conocimiento del estados de las operaciones con anterioridad a la administración, otorgando seguridad jurídica en las mismas.

Asimismo en el desarrollo del proyecto, se ha logrado establecer que la identificación de deficiencias, errores o inconsistencias en las operaciones aduaneras, permite al operador de comercio exterior, conocer el estado cabal de sus operaciones de importación a consumo u otro régimen aduanero, generando el Servicio planteado, la base normativa en la que se funda las observaciones encontradas, los escenarios y consecuencias jurídicas de tales observaciones, las recomendaciones específicas para cada una de ellas, como herramientas de defensa ante una eventual fiscalización aduanera.

**Conclusión Objetivo Específico N° 4:** Determinar las fases de la

sistematización del proyecto de innovación profesional del proceso de fiscalización previo al control de la Aduana Nacional.

En el desarrollo del trabajo se ha determinado todas las fases que comprende el proyecto, de manera tal que se consideran y cubren la mayoría de las acciones que la Administración de Aduana efectúa en una fiscalización y se resumen en : i) definición entre Cliente operador importador y/o exportador y Asesores Especializados sobre, el alcance del servicio ii) elaboración del cronograma del servicio en las actividades que se mencionan, iii) presentación de documentación, iv) análisis, sistematización de las operaciones, volcadas a una aplicación informática, v) clasificación de las observaciones por su naturaleza y efectos, vi) explicación técnica jurídica de los hallazgos clasificados, cuantificando la responsabilidad por deuda tributaria. vii) establecimiento de escenarios por cada observación clasificada, viii) elaboración de recomendaciones por cada clasificación, ix) elaboración de información gerencial sobre los aspectos relevantes y recomendaciones para futuras operaciones aduaneras.

**9.2. Conclusiones a partir del Objetivo General:** Otorgar seguridad jurídica al cliente de las operaciones aduaneras que realizó, el estado de las mismas que permite visualización de los riesgos ante una intervención para la corrección, generación de documentos que respalden y/o confirmen las operaciones, además de la realización de las rectificaciones

Existe inseguridad jurídica en las operaciones realizadas por los importadores, dando lugar al riesgo en su patrimonio o en sus personas, ante una fiscalización por parte de la administración aduanera. Situación que se ha agravado más aún a partir de la promulgación de la ley 212 de 23 de diciembre de 2011 que se incorpora a la legislación boliviana el

principio del Solve et repete.

En el desarrollo del proyecto de innovación, la demostración de su aplicación práctica, se tiene como principal resultado del servicio, la seguridad jurídica del operador, conocida en materia tributaria como el derecho de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco, seguridad jurídica que se traduce en resultado final del servicio, en conocer el estado de sus operaciones, corregir errores, realizar rectificaciones, generar prueba, etc.

## **REFERENCIAS**

### **Leyes**

- Gaceta Oficial de Bolivia, Constitución Política del Estado de febrero de 2009.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999, Ley General de Aduanas.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 037 de 10 de agosto de 2010. Modifica al Código Tributario Boliviano y la Ley General de Aduanas.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 2492 de 3 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano
- Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 212 de 23 de diciembre de 2010
- Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 154 de 14 de julio de 2011, Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 25870 de 11 de

agosto de 1999 - Reglamento a la Ley General de Aduanas

- Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 27310 de 9 de enero de enero de 2004 – Reglamento al Código Tributario Boliviano.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 784 de 02 de febrero de 2011, que introduce modificaciones al Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. No. 25870 de 11-08-2000.
- Resolución de Directorio de la Aduana Nacional RD-01-001-08 de 17-01-2008 que aprueba el Instructivo para la corrección y anulación de Declaraciones de Mercancías.
- Resolución de Directorio de la Aduana Nacional RD 01-012-07 de 30-10-2007 por la que Aprueba el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones
- Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional No 0212/2003-R de 21/02/2003.
- Tribunal Constitucional de Bolivia, Sentencia Constitucional No. 1361/2011-R de 30/09/2011

## **LIBROS**

- ALAIS, Horacio Félix. “Los Principios del Derecho Aduanero”, 1ªedición, Marcial Pons, 2008, Argentina
- BASALDUA, Ricardo Javier, “Introducción al Derecho Aduanero”, Abeledo-Perrot, 1ªedición, 2008, Argentina.
- BRAVO CUCCI, Jorge, “Fundamentos de Derecho Tributario”, 4ªedición, Jurista Editores E.I.R.L, 2010, Perú.
- BRICEÑO DE VALENCIA, Martha y LORENZO ORTIZ, Gustavo

Adolfo. "Diccionario Técnico Aduanero y Cambiario", 1ª edición, 3R editores, 2005, Colombia.

- EXPUGUES MOTA, Carlos y HAGAIN Daniel - Coordinadores, "Derecho del Comercio Internacional Mercosur-Unión Europea", 1ª edición, Reus S.A. y BdF, 2005, Argentina.
- VILLEGAS, Belisario y ASTREA, Dirigido por GARCÍA Belsunce, Horacio A, "Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario Volumen I", 1ª edición, Astrea, 2003, Argentina.
- GARCIA LOPEZ, Julio, citado por COTTER MOINE, Juan Patricio- Coordinador, " Estudios de Derecho Aduanero", 1ª edición, Lexis Nexis, 2007. Argentina. "El dumping (sic) se produce cuando un bien se vende en el extranjero a un precio más bajo que el fijado por el vendedor para el mismo bien en su mercado domestico."
- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, "Derecho Tributario, Tomo II Parte General", 2ª edición, Depalma, 2000, Argentina.
- GIULAINI FONROUGE, Carlos M, "Derecho Financiero Tomo I", 9ª edición, La Ley, 2005, Argentina.
- GORDILLO, Agustín, "Tratado de Derecho Administrativo Tomo I", 5ª edición, Fundación de Derecho Administrativo, 2000, Argentina.
- MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", 3ª edición, Abeledo-Perrot, 1980, Argentina.
- MUÑOZ CONDE, citado por, PEREZ ROYO, Fernando, "Derecho Financiero y Tributario Parte General", 15ª edición, 2005, España.
- NAVARRINE, Susana Camila Directora. "Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo III", 1ª edición, La Ley, 2010, Argentina.
- PELECHA ZOZAYA, Francisco, "Fiscalidad sobre el Comercio Exterior;el Derecho aduanero tributario", 1ª edición, Marcial Pons,

2009, España.

- PLAZAS VEGA, Mauricio, “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario Tomo I”, 2ª edición, Temis, 2005, Colombia.
- SANDOVAL AGUILAR, Luís Alberto, “Derecho Tributario Aduanero – Valor en Aduana y su aplicación en el Perú”, 1ª edición, Normas Legales, 2006, Perú.
- SOLER, Osvaldo, “Derecho Tributario Económico Constitucional - Sustancial Administrativo – Penal”, 2ª edición, La Ley, 2006, Argentina.
- VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario”, 2ª edición, Lexis Nexis Depalma, 2004, Argentina.
- ZAFARRONI, Manuel, citado por EDWARDS, Carlos Enrique, “Régimen penal y procesal penal aduanero”, 1ª edición, Astrea, 1995, Argentina.

