



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0443/2022

La Paz, 9 de mayo de 2022

Resolución de la Autoridad Regional
de Impugnación Tributaria:

**Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA
0105/2022, de 25 de febrero de 2022**, emitida por
la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La
Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero
Responsable:

**China Railway Construction Corporation
(International) . Limited Sucursal Bolivia**,
representada por Desheng Jing.

Administración Tributaria:

**Gerencia Regional La Paz de la Aduana
Nacional (AN)**, representada por Fabiola Danny
Alanoca Catacora.

Número de Expediente:

AGIT/0280/2022//LPZ-0703/2021.

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (AN) (fs. 131-144 del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022 (fs. 109-125 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0443/2022, de 9 de mayo de 2022 (fs. 158-170 vta. del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Aduanera.

La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (AN), representada por Fabiola Danny Alanoca Catacora, conforme al Testimonio de Poder N° 371/2021, de 15 de septiembre de 2021 (fs. 127-130 vta. del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 131-144 del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz; con los siguientes argumentos:





- i. Expone los antecedentes del proceso de determinación y transcribe partes relevantes de la Resolución del Recurso de Alzada y señala que los factores de riesgo se encuentran fundamentados en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa, en ese sentido alega que evidenció en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) fiscalizadas *precios ostensiblemente bajos*, según los Artículos 2, Inciso k) y 49 de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina (CAN). Y que al efecto comparó la mercancía con características más próximas a la declarada, el mismo nivel comercial, país de origen, momento y cantidades más cercanos posibles, conforme el Anexo 3 de la Vista de Cargo y explica que esa información fue obtenida del Sistema de Información sobre Valoración Aduanera (SIVA) y la Base de Consulta de Tarifas y Precios de Referencia (BCTP), que es una herramienta de facilitación y agilización de la Gestión Aduanera; en ese sentido, encontró mercancía con precios superiores a los declarados por el operador.
- ii. Respecto al factor de riesgo factura presumiblemente inexacta, indica que se encuentra justificado, puesto que se sustenta en la Factura WBI 1-RA263-2017TJ-06 y en las DUI C-7698, C-8265 y C-8835, de donde advirtió que la mencionada factura consigna precios de venta distintos que impide corroborar el precio realmente pagado o por pagar, hecho que no fue aclarado por el Sujeto Pasivo; por lo que, rechazó la observación de la ARIT.
- iii. Con relación al factor de riesgo identificado transferencias bancarias, manifiesta que la instancia de Alzada no consideró lo dispuesto en el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB) concordante con la Resolución de Directorio (RD) N° 01-002-12 y con la Carta Circular ASFI/DNP/2339/2011, de 23 de mayo de 2011 que prevé que las operaciones deben ser sustentadas con el certificado emitido por las entidades de intermediación financiera, a partir del 21 de junio de 2011; por lo que, no cuenta con antecedentes que vinculen el pago con los valores declarados en las DUI conforme el Artículo 54 de la Resolución N° 1684, además el operador no ofreció ni proporcionó documentación alguna, incumpliendo lo establecido en el Artículo 18 de la Decisión 571 al ser su obligación sustentar con documentos de la compra venta y financieros los pagos efectuados.
- iv. Refiere a los principios consagrados en el Artículo 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional (CPE) y resalta el principio de legalidad contenido en el Artículo 4, Incisos c) y g) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); para explicar



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



que el trabajo de fiscalización se enmarca en la ley y se denomina vinculación positiva; pues lo contrario, la vinculación negativa, corresponde a los ciudadanos en general, en tanto que la Administración Aduanera actúa únicamente en aquello que la ley le permite. Agrega que el principio de legalidad implica que sus actos deben estar justificados en una ley previa, que preferiblemente es de carácter general; por lo que, sostiene que enmarcó sus actos a los principios establecidos en el ordenamiento jurídico vigente, extrayendo los precios referenciales de una base de datos fidedigna que no admite cuestionamientos.

- v. Respecto al descarte del Primer Método de Valoración, menciona que se encuentra desarrollado en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa y en el presente caso no se cumplió con los Artículos 5, Incisos k) y h) de la Resolución N° 1684 de la CAN y 70, Numeral 8 del CTB; en consecuencia, como Administración Aduanera, tiene la facultad de decidir que el valor en Aduanas no se puede determinar conforme el Primer Método, según el Artículo 53 de la Resolución N° 1684; adicionalmente cita la doctrina propuesta por Roberto Zagal Pastor y concluye que el descarte está fundamentado.
- vi. Argumenta que la carga de la prueba le corresponde al importador, quien debe demostrar el precio realmente pagado y porque es la persona idónea para hacerlo, al ser quien conoce los por menores de la negociación internacional que realizó a momento de adquirir la mercancía, así como las condiciones de entrega de la misma, la forma y medios de pago.
- vii. Sobre el descarte de los métodos secundarios expresa que el Sujeto Pasivo, ante la ARIT La Paz, se limitó a señalar que el descarte de los métodos secundarios no contiene la debida justificación ya que carece de sustento; sin considerar que ese descarte se encuentra debidamente fundamentando, tomando en cuenta que para el Segundo y Tercer Métodos la mercancía debe ser idéntica o similar a la mercancía objeto de valoración y que hayan sido sometidas a control por la Aduana en aplicación del Primer Método; por lo que, efectuó la búsqueda y no encontró registro alguno, procediendo a su descarte. Respecto al descarte del Cuarto y Quinto Métodos ratifica los argumentos expuestos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa. En tal sentido, añade que la carga de la prueba recae en el Sujeto Pasivo, de acuerdo con el Artículo 76 del CTB debiendo ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.
- viii. En cuanto a la aplicación del Sexto Método, expone que los referidos actos administrativos contienen una explicación motivada sobre el descarte de los métodos de valoración flexibilizados, aludiendo que aplicó como criterio razonable el uso de





precios de referencia que fueron extractados de sus bancos de datos, no habiendo encontrado mercancía idéntica o similar que cumpla con los requisitos exigidos por la norma supranacional; y con relación al Cuarto y Quinto Métodos, refiere que no fue posible su aplicación debido a que la información contable fue parcialmente presentada y no se encuentra preparada conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), tomando en cuenta que el Cuarto Método es posible aplicar cuando el operador presenta los libros de compras y ventas, libros mayores, comprobantes contables de diario de ingreso y egreso y el Kardex de inventario; y por el incumplimiento de los requisitos de la vinculación descartando con ello los agravios del operador en Alzada y señalando que sus actos fundamentaron debidamente el descarte de dichos métodos.

- ix. En relación a la utilización de los precios referenciales, agrega que aplicó lo establecido en los Artículos 48 y 55, Numeral 5 de la Resolución N° 1684 y 2, Inciso k) de la Decisión 571, que permiten el uso de precios de referencia que no se encuentren comprendidos en las prohibiciones contenidas en el Artículo 49 de la mencionada Resolución.
- x. Alude que determinó de forma clara los precios referenciales obtenidos del BCTP aprobado mediante Resolución Administrativa (RA-PE) N° 02-008-18, se encuentran legalmente respaldados y son producto del trabajo metodológico realizado por el Departamento de Valoración; por lo que, los datos obtenidos de los mismos se constituyen en objetivos y cuantificables a efectos de determinar el valor de sustitución según la normativa supranacional.
- xi. Finalmente, solicita que en aplicación del principio de celeridad se emita un pronunciamiento en el fondo, evitando fallar sobre la nulidad por causas inexistente al verse afectado no solo los intereses del estado sino de toda la colectividad. Por lo expuesto, pide se revoque la Resolución del Recurso de Alzada y se confirme la Resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz (fs. 109-125 vta. del expediente), anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021, de 27 de mayo de 2021, a objeto de que la Administración Aduanera, si corresponde, emita otro acto administrativo preliminar en



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



el que se establezcan los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones en relación a la duda razonable, el descarte de los métodos de valoración y la aplicación del Método del Último Recurso de conformidad al Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571, la Resolución N° 1684, los Artículos 143 al 145 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA) y 250 y 257 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA); con los siguientes fundamentos:

- i. Mencionó con relación al factor de riesgo de "*Precios ostensiblemente bajos*", que en el Anexo 3 de la Vista de Cargo, la Aduana no estableció con precisión los parámetros o datos específicos en los cuales se basó para aseverar que las características de las mercancías, empleadas de forma referencial, son semejantes a las que fueron objeto de valoración, toda vez que se advierte que en la columna "*nombre de la mercancía*" indicó "*sin especificar*" o "*sin referencia*", lo que implica que el citado factor de riesgo carece de sustento técnico-legal y no se constituye en un elemento objetivo y contundente conforme a lo previsto en los Artículos 51 y 53 de la Resolución N° 1684.
- ii. En relación a la observación de "*Facturas presumiblemente falsas o inexactas*", señaló que el Sujeto Activo únicamente hizo referencia a que tres DUI consignan el mismo número de factura sin efectuar una mayor explicación al efecto; por lo que, ese factor de riesgo no se encuentra debidamente fundamentado. Respecto a los "*Otros hallazgos*" expresó que las observaciones de la Aduana no son específicas ni claras, ya que solo hace mención al número de transferencias o al Banco emisor, sin detallar el monto de esas transferencias y tener certeza sobre las operaciones; en el "*Cuadro N° 8 Relación de las transferencias bancarias y las declaraciones de importación*", se observa que no expone el banco emisor, además no existe mayor explicación al efecto; por tanto, el citado factor de riesgo no se encuentra fundamentado.
- iii. En cuanto al descarte del Método del Valor de Transacción, observó el incumplimiento del Artículo 5, Incisos c) y h) de la Resolución N° 1684; sin embargo, no explicó cuáles son los aspectos que permiten determinar que la información extrañada no cumple con las condiciones para aplicar el valor de transacción, con el objeto de sustentar que este requisito fue incumplido; asimismo, si bien observó que no pudo verificar la vinculación entre las facturas y las transferencias sin embargo, ese hecho no fue objeto de aclaración al importador según los Artículos 17 de la Decisión 571 y 53 de la Resolución N° 1684; por lo tanto, el análisis de estos requisitos, no contienen elementos contundentes; en ese entendido el rechazo del Primer Método de Valoración carece de sustento técnico-legal.



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofornita
mbaerepi Vae (Guarani)

5 de 28

Av. Víctor Sanjines N° 2705, Esq. Méndez Arcos (Plaza España)
Telfs. (591-2) 2412789 - 2412048 • www.ait.gob.bo • La Paz, Bolivia





- iv. Sobre el descarte de los siguientes Métodos de Valoración del Segundo al Quinto, si bien la Aduana cita la normativa aplicable a cada método de valoración; sin embargo, no existe una posición del descarte de cada método de valoración, pues sólo expone las observaciones y su limitación a la falta de presentación de información por parte del importador. Además, correspondía aplicar lo señalado en el Artículo 250 del RLG, en concordancia con lo dispuesto en la Decisión 571 y la Resolución N° 1684.
- v. Respecto a la aplicación del Método del Último Recurso, manifestó que la Administración Aduanera realizó la flexibilización de los Métodos de Valoración del Primero al Quinto, sin mayor sustento refiriendo que no se puede aplicar los métodos de valoración de manera flexible. Así también, sobre el uso de criterios razonables, consideró que no existe explicación del criterio utilizado, cómo y en base a qué datos se fijó el valor de sustitución y con qué datos objetivos respaldó el origen de los valores de sustitución tomando en cuenta que en el Anexo 3 falta explicación sobre la información contenida, por tanto, los valores señalados fueron establecidos sin respaldo; por lo cual, anuló obrados hasta la Vista de Cargo.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional (CPE), de 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, de 7 de febrero de 2009, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, dispone: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la CPE, el Código Tributario Boliviano (CTB) y la Ley N° 3092; Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.



CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 25 de marzo de 2022, mediante Nota ARITLP-SC-JER-0127/2022, de 24 de marzo de 2022, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0703/2021 (fs. 1-148 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 30 de marzo de 2022 (fs. 149-150 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 151 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210, Parágrafo III del Código Tributario Boliviano (CTB), vence el **16 de mayo de 2022**; por lo que, la presente Resolución se emite dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de Hecho.

- i. El 9 de octubre de 2020, la Administración Aduanera notificó por medios electrónicos a Desheng Jing en representación de China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 2020FPGNF0000037, de 9 de septiembre de 2020, en aplicación del Artículo 104, Parágrafo I del CTB y de la Resolución Administrativa de Presidencia (RA-PE) N° 01-029-16, con el objeto de verificar el cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras del operador, respecto a 131 DUI de las gestiones 2016 y 2017, detalladas en anexo adjunto; asimismo, a través de la Notificación de Inicio de Fiscalización, solicitó al importador la siguiente documentación: Plan de cuentas, estados financieros, contratos con proveedores, kardex físico valorado, mayores contables, comprobantes contables de las gestiones 2016-2017 y dirección del correo electrónico, número de teléfono y fax, otorgando un plazo improrrogable de 10 días hábiles para el efecto (fs. 4-8 y 10 de antecedentes administrativos, c.1).
- ii. El 14 de abril de 2021, la Administración Aduanera notificó por medios electrónicos a Desheng Jing en representación de China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, con el Acta de Diligencia N° 01/2021 – Fiscalización Posterior, de 13 de abril de 2020, en la que comunicó al Sujeto Pasivo que de la revisión a la facturas, los packing list correspondientes a 16 DUI Nos. C-24807, C-29064, C-30568, C-30742, C-30744, C-35253, C-41815, C-11079, C-29219, C-51989, C-7698, C-8265, C-8835, C-17626, C-81908 y C-27784, la descripción de la mercancía es incompleta, hecho que impide cumplir con el objetivo de la fiscalización,





solicitando que el importador proporcione mayores elementos respecto a la descripción de la mercancía como marca, tipo, clase, modelo, medidas, material, presentación y otras características que permitan su individualización para cada ítem adjuntando fichas técnicas, catálogos u otros; otorgando un plazo de 5 días (fs. 15-16 y 19 de antecedentes administrativos, c.1).

- iii. El 3 de mayo de 2021, la Administración Aduanera notificó por medios electrónicos a Desheng Jing en representación de China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, con el Acta de Diligencia N° 02/2021 – Fiscalización Posterior, de 30 de abril de 2021, en la que reiteró la solicitud de documentación efectuada a través del Formulario de Notificación de Inicio de Fiscalización y el Acta de Diligencia N° 01/2021; asimismo, señaló como observaciones a la documentación de respaldo adjunta a las DUI que las facturas comerciales y la lista de empaque correspondientes a las DUI C-30742, C-30744, C-29219, C-42866, C-51989, C-7698, C-8265, C-8835, C-17626 y C-81908, consignan como unidad piezas, mientras que la DAV y el FDM señalan paquetes y/o cajas; por lo que, solicitó aclaración; de igual modo, manifestó que en las DUI C-29219 y C-8835, la cantidad de piezas consignadas en las listas de empaque difieren de las consignadas en las facturas comerciales, en las DAV y en las DUI; así también, advirtió que en la DUI C-30744, la cantidad de piezas de la DAV es diferente a la de la factura comercial, lista de empaque y DUI; por lo que, solicitó se explique la cuantía correcta de piezas para cada ítem (fs. 20-21 de antecedentes administrativos, c.1).
- iv. El 31 de mayo de 2021 la Administración Aduanera notificó mediante cédula a Desheng Jing en representación de China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, con la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021, de 27 de mayo de 2021, que estableció la presunta comisión de la contravención tributaria por Omisión de Pago de acuerdo a lo tipificado y sancionado en los Artículos 160, Numeral 3 y 165 del CTB, determinando preliminarmente una deuda tributaria de 982.901,60 UFV; así como la multa por la referida contravención de Omisión de Pago que asciende a 820.197,08 UFV y la comisión de la contravención aduanera (fs. 1492-1509 y 1562-1568 de antecedentes administrativos, c.8).
- v. El 28 de junio de 2021, el Sujeto Pasivo mediante la nota presentada a la Administración Aduanera señaló que no sustentó el descarte de los métodos de valoración y la consiguiente aplicación del valor de sustitución por el Método de Último Recurso, adjuntando para el efecto facturas que exponen una descripción clara de las



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



medidas, material y los términos internacionales de comercio INCOTERMS de cada DUI; así como la documentación contable, documentación que solicitó sea valorada a objeto de emitir una Resolución que declare la inexistencia de la contravención tributaria de Omisión de Pago (fs. 1570-1572 de antecedentes administrativos, c.8).

- vi. El 9 de noviembre de 2021, la Administración Aduanera notificó por medios electrónicos a Desheng Jing en representación de China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, con la Resolución Determinativa por Unificación de Procedimiento AN-GRLGR-ULELR-RESDET-159-2021, de 4 de noviembre de 2021, que determinó de oficio las obligaciones aduaneras del operador que ascienden a 982.901,60 UFV, por concepto del tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, respecto a 47 DUI de las gestiones 2016-2017; de igual modo, calificó su conducta como Omisión de Pago sancionando con una multa de 820.197,08 UFV, en virtud al Artículo 165 del CTB; así también determinó una sanción de 250 UFV por contravención aduanera (fs. 1590-1609 y 1623 de antecedentes administrativos, c.8 y c.9).

IV.2. Alegatos de las Partes.

IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.

China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, representada por Desheng Jing, según el Testimonio de Poder N° 0253/2019, de 17 de enero de 2019 (fs. 40-44 vta. del expediente) el 14 de abril de 2022, presentó alegatos escritos (fs. 152-155 del expediente); indicando lo siguiente:

- i. Señala que la instancia de Alzada de forma clara advirtió que la Vista de Cargo no fundamentó las razones por las cuales los valores referenciales sustituyen a los declarados; por lo que, fue emitida sin dejar constancia de los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la Resolución Determinativa incumpliendo los Artículos 96, Parágrafo I del CTB, 7 del Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y 49 de la Resolución N° 1684.
- ii. Agrega que la determinación del valor en Aduana no se encuentra sustentada, debido a que el descarte de los métodos de valoración efectuado por la Administración Aduanera y la aplicación de Método del Último Recurso es inconsistente por no contar con el análisis técnico legal correspondiente según lo dispuesto en los Artículos 15, 17 del Acuerdo sobre Valoración, la Decisión 571 los Artículos 143 al 145 de la LGA, 250 de su Reglamento, 36, Numerales 1, 2 y 61 de la Resolución N° 1684 toda vez que la



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado N° 771/14



Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no contienen la fundamentación que respalde la posición en base a datos obtenidos y cuantificables de acuerdo al Artículo 60 de la Resolución N° 846 (debió decir 1684).

- iii. Arguye que no existe el supuesto riesgo subjetivo de precios ostensiblemente bajos como señala la Administración Aduanera, ya que su documentación contable y aduanera demuestra el valor realmente pagado o por pagar a sus proveedores. Enfatiza que los valores referenciales en la Base de Datos de la Aduana Nacional para ser utilizados, previamente se debió agotar los métodos de valoración descritos en el Artículo 3, Numerales 1 al 5 de la Decisión 571 y precisar la utilización de un criterio razonable en aplicación del método del Último Recurso en función al Artículo 53, Numeral 5 de la Resolución N° 846 (debió decir 1684); en ese sentido, manifiesta que desconoce cómo se llegó a establecer los montos descritos en los cuadros de los referidos actos administrativos; ya que sólo consignan una descripción de la mercancía con el valor FOB declarado y el referencial sin exponer explicaciones que sustenten la obtención de dichos precios conforme lo evidenció la ARIT La Paz.
- iv. Refiere a los Artículos 48, 49, 55 de la Resolución N° 1684, indicando que de acuerdo a lo observado por la instancia de Alzada se advierte que el cuadro de comparación de precios en la columna denominada "*Nivel Comercial*" no tiene información de dichas operaciones, sin aclarar si se trata de mayoristas, minoristas o cuál es nivel comercial de las comparaciones. Argumenta que existen cotejos que señalan: "*Otro Construcción*", "*Minoristas*" "*Mayoristas*" que no reflejan uniformidad en sus observaciones en cuanto al nivel comercial.
- v. Aduce que las cantidades comparadas varían, no tienen uniformidad en las cuantías de las importaciones que pudieran considerarse similares o idénticas. Alega que la descripción de la mercancía sujeta a verificación es imprecisa respecto a los precios referenciales indicando descripciones superficiales como: "*Sin especificar*", "*Sin empaque*", "*Con accesorios*", "*En Construcción de Carreteras*", "*Potencia*", "*Peso*" características que no corroboran la aplicación de los precios referenciales utilizados por la Administración Aduanera; toda vez que no pertenecen a mercancía similar o idéntica.
- vi. Expresa que no se puede constatar los términos y condiciones de entrega INCOTERMS de los precios referenciales, si presentaron seguro, el medio de transporte, fletes y demás costos que afectan al valor en Aduanas según la temporada tecnológica, garantía, fabricación u otros para ser considerados precios referenciales válidos para



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



sus despachos. Alude que los precios referenciales utilizados por la Aduana Nacional no prevén la aceptación a efectos de valoración del más alto de los dos valores posibles.

- vii. Concluye solicitando se confirme la Resolución del Recurso de Alzada y se anulen obrados hasta la Vista de Cargo.

IV.3. Antecedentes de Derecho.

i. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, de 7 de febrero de 2009 (CPE).

Artículo 115. (...).

II. El Estado garantiza el derecho al Debido Proceso, a la Defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Artículo 117. - - - - -

I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido 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. Resolución N° 1684, de 23 de mayo de 2014, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas.

Artículo 5. (Requisitos para aplicar el Método del Valor de Transacción).

Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los siguientes requisitos:

(...).

Artículo 36. (Aplicación de los métodos secundarios).

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

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





Artículo 48. (Procedimiento). (...).

3. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos indicados en los numerales 1º a 5º del artículo 3º de la Decisión 571, desarrollados en los capítulos I y II del presente título, se aplicará el método del último recurso, conforme a las disposiciones del artículo 7º del Acuerdo sobre valoración de la OMC, y su nota interpretativa, y la Opinión Consultiva 12.1, de la siguiente manera:

a) Flexibilidad razonable.

Cuando no sea posible aplicar el método principal del valor de transacción ni los secundarios de que tratan los capítulos I y II de este título, se aplicarán de nuevo los primeros cinco métodos del Acuerdo sobre valoración de la OMC, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Opinión Consultiva 12.2 del Comité técnico de valoración en lo que respecta al orden de prioridad. (...).

b) Criterios razonables.

i. Cuando no sea posible aplicar el método principal del valor de transacción ni los secundarios de que tratan los capítulos I y II de este título, ni aun considerando la flexibilidad a que se refiere el literal a) del presente artículo, se permite el uso de criterios y procedimientos razonables, compatibles con los principios y las disposiciones del acuerdo mencionado y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero comunitario; sin perjuicio de la utilización de precios de referencia según lo establecido en el numeral 5º del artículo 55 de este reglamento.

Artículo 51. (Factores de riesgo).

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

(...).

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

Artículo 53. (Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios). (...).

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 y en el capítulo V de la Decisión 571, las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina, harán



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



uso del procedimiento que se establece a continuación para la verificación y comprobación del valor declarado:

1. A los fines de lo previsto en el artículo 17 de la Decisión 571 se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) cuando la administración aduanera tenga motivos para dudar de la declaración andina del valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador, por medios físicos, electrónicos o digitales, explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.

(...).

2. Cuando los documentos probatorios aportados para la aplicación de alguno de los métodos secundarios, no satisfagan los requerimientos exigidos por la administración aduanera o no sean aportados, podrá aplicarse el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga.

Artículo 55. (Utilización de los precios de referencia).

(...).

5. Los precios de referencia también podrán ser tomados como base de partida para la valoración, únicamente cuando se hayan agotado en su orden los métodos señalados en los numerales 1º a 5º del artículo 3º de la Decisión 571, y se precise la utilización de un criterio razonable en aplicación del método del "último recurso".

Para el efecto, tendrán que ser consideradas mercancías idénticas o similares del mismo país de origen o, en su defecto, de países diferentes, pero en la medida de lo posible tomando las debidas precauciones sobre el grado de desarrollo del país y costos de producción del mismo, que incidan en el nivel de precios de las mercancías tomadas en consideración.

Artículo 61. (Datos objetivos y cuantificables).

1. La información o datos suministrados sobre cualquiera de los elementos constitutivos del valor en aduana, deben ser objetivos y cuantificables, es decir, deben ser conocidos y aparecer en los respectivos documentos soporte.

iii. Código Tributario Boliviano (CTB).

Artículo 68. (Derechos). Constituyen derechos del Sujeto Pasivo los siguientes:





6. *Al Debido Proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.*
7. *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.*

Artículo 96. (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

- I. *La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del Sujeto Pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.*

Artículo 99. (Resolución Determinativa). (...).

- II. *La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del Sujeto Pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.*

iv. Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo (LPA).

Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).

- I. *Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el Artículo anterior.*
- II. *No obstante lo dispuesto en el Numeral anterior, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.*

v. Ley N° 1990, de 28 de julio de 1999, General de Aduanas (LGA).

Artículo 143. *La Valoración Aduanera de las Mercancías se regirá por lo dispuesto en el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT – 1994), el Código de Valoración Aduanera del GATT y lo dispuesto por la Decisión 378 de la Comunidad Andina*



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



o las que la sustituyan o modificaciones que efectúe la Organización Mundial de Comercio OMC. (...).

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

Artículo 145. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación del Artículo anterior, ese valor será determinado sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Código de Valoración Aduanera del GATT.

vi. Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870, de 11 de agosto de 2000 (RLGA).

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

Artículo 257. (Duda Razonable). La Aduana Nacional, en aplicación del Artículo 17 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, podrá establecer la duda razonable sobre el valor declarado por el importador, con base a datos objetivos obtenidos según las normas de los métodos de valoración a los que se refiere el Artículo 250 del presente reglamento.

vii. Decreto Supremo N° 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Artículo 18. (Vista de Cargo). La Vista de Cargo que dicte la Administración, deberá consignar los siguientes requisitos esenciales:

- a) Número de la Vista de Cargo.
- b) (...).



IV.4. Fundamentación Técnico-Jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0443/2022, de 9 de mayo de 2022, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en el presente caso se evidencia lo siguiente:





IV.4.1. Cuestión previa

- i. En principio, toda vez que solo la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (AN), presentó Recurso Jerárquico, se entiende la conformidad de Chira Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia con lo dispuesto por la Alzada; de modo que, esta instancia Jerárquica se pronunciará únicamente sobre los agravios expresamente denunciados por la Administración Aduanera, considerando los alegatos formulados por el Sujeto Pasivo en la medida en que tengan relación con el citado Recurso.

IV.4.2. Sobre el procedimiento.

- i. La Administración Aduanera, en su Recurso Jerárquico, menciona que los factores de riesgo se encuentran fundamentados en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa. En ese sentido, alega que evidenció en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) fiscalizadas precios ostensiblemente bajos; por lo que, comparó la mercancía con características más próximas a la declarada, el mismo nivel comercial, país de origen, momento y cantidades más cercanos posibles, conforme se demostró en el Anexo 3 de la Vista de Cargo; y que de la Base de Datos de la Aduana Nacional (AN) encontró mercancía con precios superiores a los declarados por el operador. Así también, indica que el factor de riesgo factura presumiblemente inexacta, se encuentra justificado, puesto que la Factura WBI 1-RA263-2017TJ-06 que respalda las DUI C-7698, C-8265 y C-8835, consigna precios de venta distintos que impide corroborar el precio realmente pagado o por pagar, hecho que no fue aclarado por el Sujeto Pasivo; por lo que, rechazó la observación de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT).
- ii. En cuanto al factor de riesgo identificado como transferencias bancarias, manifiesta que la instancia de Alzada no consideró lo dispuesto en el Artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB) concordante con la Resolución de Directorio (RD) N° 01-002-12 y con la Carta Circular ASF/DNP/2339/2011 que prevé que las operaciones deben ser sustentadas con el certificado emitido por las entidades de intermediación financiera.
- iii. Respecto al descarte del Primer Método de Valoración, menciona que fueron ampliamente desarrollados en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa toda vez en el presente caso no se cumplió con los Artículos 5, Incisos c) y h) de la Resolución N° 1684 de la Comunidad Andina (CAN) y 70, Numeral 8 del CTB; en consecuencia, como Administración Aduanera, tiene la facultad de decidir que el valor en Aduanas no



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



se puede determinar conforme el Primer Método, según el Artículo 53 de la Resolución N° 1684 y concluye que el descarte está fundamentado. Además, que la carga de la prueba le corresponde al importador de acuerdo al Artículo 76 del CTB ya que es quien debe demostrar el precio realmente pagado y porque es la persona idónea para hacerlo, al ser quien conoce los por menores de la negociación internacional que realizó a momento de adquirir la mercancía, así como las condiciones de entrega de la misma, la forma y medios de pago.

- iv. En relación al descarte de los métodos secundarios expresa que el Sujeto Pasivo, ante la ARIT La Paz, se limitó a señalar que el descarte de los métodos secundarios no contiene la debida justificación ya que carece de sustento; sin considerar que ese descarte se encuentra debidamente fundamentando, tomando en cuenta que para el Segundo y Tercer Métodos la mercancía debe ser idéntica o similar a la mercancía objeto de valoración y que hayan sido sometidas a control por la Aduana en aplicación del Primer Método; por lo que, efectuó la búsqueda y no encontró registro alguno, procediendo a su descarte. Con referencia al descarte del Cuarto y Quinto Métodos ratifica los argumentos expuestos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa.
- v. En cuanto a la aplicación del Sexto Método, expone que los referidos actos administrativos contienen una explicación motivada sobre el descarte de los métodos de valoración flexibilizados, no habiendo encontrado mercancía idéntica o similar que cumpla con los requisitos exigidos por la norma supranacional; y con relación al Cuarto y Quinto Métodos, refiere que no fue posible su aplicación debido a que la información contable fue parcialmente presentada y no se encuentra preparada conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), tomando en cuenta que el Cuarto Método es posible aplicar cuando el operador presenta documentación contable; y por el incumplimiento de los requisitos de la vinculación; por lo cual, alega que sus actos fundamentaron debidamente el descarte de dichos métodos.
- vi. Menciona que determinó de forma clara los precios referenciales obtenidos de la Base de Consulta, Tarifas y Precios de Referencia (BCTP) aprobada mediante Resolución Administrativa N° RA-PE 02-008-18, se encuentran legalmente respaldados y son producto del trabajo metodológico realizado por el Departamento de Valoración; por lo que, los datos obtenidos de los mismos se constituyen en objetivos y cuantificables a efectos de determinar el valor de sustitución según la normativa supranacional.



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaesti ofornita
mbaerepi Vae (Guarani)

17 de 28

Av. Víctor Sanjinez N° 2705, Esq. Méndez Arcos (Plaza España)
Telfs. (591-2) 2412789 - 2412048 • www.ait.gob.bo • La Paz, Bolivia





- vii. Por otra parte, el Sujeto Pasivo, en alegatos, expone que la instancia de Alzada de forma clara advirtió que la Vista de Cargo no fundamentó las razones por las cuales los valores referenciales sustituyen a los declarados, ni sustentó el descarte de los métodos de valoración y la aplicación de Método del Último Recurso es inconsistente por no contar con el análisis técnico legal correspondiente conforme a normativa aduanera y supranacional; por lo que, dicho acto fue emitido sin dejar constancia de los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la Resolución Determinativa incumpliendo los Artículos 96, Parágrafo I del CTB, 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y 49 de la Resolución N° 1684. Afirma que los montos descritos en los cuadros de los referidos actos administrativos sólo consignan una descripción de la mercancía con el valor FOB declarado y el referencial sin mayor explicación; además de existir inconsistencias en la información contenidos en los cuadros de comparación.
- viii. Al respecto, en cuanto a la anulabilidad Ossorio indica: *“Condición de los actos o negocios jurídicos que pueden ser declarados nulos e ineficaces por existir en la constitución de los mismos un vicio o defecto capaz de producir tal resultadc. Así como los actos nulos carecen de validez por sí mismos, los anulables son válidos mientras no se declare su nulidad (...)”* (OSSORIO, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 26ª Edición, Actualizada, Corregida y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Buenos Aires – Argentina: Editorial “Heliasta”, 2004. Pág. 90).
- ix. En ese sentido, los Artículos 115, Parágrafo II; 117, Parágrafo I de la CPE, y 68, Numeral 6 del CTB establecen que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.
- x. Asimismo, el Artículo 36, Parágrafos I y II de la LPA, aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato del Artículo 201 del CTB, define que son anulables los actos administrativos que carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.
- xi. De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que, como resultado de la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 2020FPGNF0000037 y el Acta de Diligencia N° 02/2021 – Fiscalización Posterior, la Administración Aduanera emitió la



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021, que presumió la contravención de Omisión de Pago, tipificada y sancionada en los Artículos 160, Numeral 3 y 165 del CTB; en respuesta, el Sujeto Pasivo presentó descargos a objeto de ser valorados. Posteriormente, la Aduana notificó la Resolución Determinativa por Unificación de Procedimiento AN-GRLGR-ULELR-RESEDET-159-2021, que determinó de oficio las obligaciones aduaneras, por concepto de tributo omitido por un importe de 982.901,60 UFV; asimismo, calificó su conducta como Omisión de Pago sancionándolo con una multa de 820.197,08 UFV (fs. 4-8, 10, 20-21, 1492-1509, 1562-1568, 1570-1572, 1590-1609 y 1623 de antecedentes administrativos, c.1, c.8 y c.9).

- xii. En ese contexto, es necesario poner de manifiesto que la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021 en el Acápite: "6.1.1. Identificación de Factores de Riesgo" (fs. 1498 vta.-1499 vta. de antecedentes administrativos, c.8) refirió sus observaciones en función al Artículo 51, Incisos a) y g) de la Resolución N° 1684 y otros factores de riesgo, sobre las cuales se expone el análisis siguiente:

Cuadro N° 1. Análisis de los Factores de Riesgo

Según Aduana	Análisis AGIT
<p>a) Precios ostensiblemente bajos.</p> <p>Los precios consignados en las facturas comerciales de 47 DUI, son ostensiblemente bajos en comparación con precios referenciales obtenidos de las bases de datos Sistema de Información sobre Valoración Aduanera (SIVA) y la Base de Consulta de Tarifas y Precios de Referencia (BCTP), así como la base de antecedentes de otras importaciones.</p> <p>Refirió que el Numeral V.A.2 de la Resolución de Directorio (RD) N° 02-06-19 indica que los precios son ostensiblemente bajos cuando presentan una diferencia en más del 10% del precio de referencia. Para determinar el momento aproximado consideró lo dispuesto en el Numeral 6.2, Inciso b) de la RD N° 01-012-19 tomando como precio de comparación el más próximo a la fecha de emisión de la factura comercial según el Anexo 3 de la Vista de Cargo.</p> <p>Explicó que el ítem 1 de la DUI C-29964 consigna un valor FOB de USD138.829,91; sin embargo, identificó en los antecedentes de otras importaciones que el precio es USD162.217,36, diferencia que representa un 14,42%.</p>	<p>No se advierte un análisis respecto a cómo se habría determinado que la diferencia en precios es ostensiblemente bajo; toda vez que de la revisión del Anexo 3 "Determinación del Valor FOB con valores de sustitución en DUI fiscalizadas", adjunto a la Vista de Cargo (fs. 1553-1559 vta. de antecedentes administrativos, c.8), se limitó en exponer un cuadro de información en relación a "Declaración única de Importación - Declaración Andina del Valor" en el que detalló: La DUI, fecha de validación, Ítem, Nombre de la Mercancía, Cantidad, Unidad, País de Origen, Nivel Comercial, FOB unitario y declarado (USD); además de la información sobre el "Valor de sustitución" exponiendo: El Nombre de la Mercancía, Cantidad, Unidad, País de Origen, Nivel Comercial, Fecha de registro/Import. Aprox., Fuente, Valor unitario USD y % de ajuste; y la "Determinación valor FOB" señalando: Valor FOB y determinado fiscalización USD y la Diferencia Valor FOB USD.</p> <p>A su vez se limitó a tomar como ejemplo el Ítem 1 de la DUI y mencionar la diferencia del precio declarado y encontrado sin ningún análisis respecto a cómo se habría determinado y las características de las mercancías consideradas, ni justifica por qué se tomó en cuenta solo ese ítem cuando la mercancía es variada.</p>





	<p>Por otra parte, del análisis del cuadro del Anexo 3, por ejemplo, se tiene que sin mayor explicación comparó contenedores de transporte con contenedores utilizados en la actividad minera (fundición y refinación); en varios ítems en el nombre de la mercancía se señala además "sin referencia"; sobre los cuales la Aduana no explicó los motivos por los que efectuó la comparación con otra que contiene datos; y cuáles son las semejanzas encontradas entre la mercancía objeto de valoración y la empleada de forma referencial, tal como también lo observó la instancia de Alzada.</p> <p>De igual forma, obvió exponer las razones por las cuales analizó importaciones de las gestiones 2013, 2014 y 2015, para comparar mercancías cuyas DUI fueron validadas en las gestiones 2016 y 2017. Tampoco explicó el motivo por el cual comparó 26 unidades con 1 unidad, o 24 unidades con 6, ni sustentó las causas por las que comparó el nivel comercial minorista con el "usuario industrial".</p> <p>De modo que, por lo citado precedentemente, es evidente la falta de fundamentación de este factor de riesgo.</p>
<p>g) Facturas presumiblemente falsas o inexactas. Observó que las DUI C-7698, C-8265 y C-8835 consignan el mismo número de Factura (WB11-RA263-2017TJ-06), pero con diferentes importes.</p>	<p>La Administración Aduanera no explicó por qué consideró que existen diferencias en los importes de la factura y las DUI, tomando en cuenta que el Cuadro N° 5 efectuó la comparación de los importes, totalizó solo una columna y en la otra indicó "???" lo que implica que no realizó la sumatoria respectiva, más allá del mismo, no explicó los motivos por los que si los importes de cada DUI y de la factura son iguales, aún advierte diferencias; tal como lo observó la ARIT; en consecuencia, lo manifestado no se encuentra sustentado.</p> <p>Por otro lado, la factura cuestionada no se halla en antecedentes, teniendo presente que las DUI C-7698, C-8265 y C-8835, que cursan en los antecedentes administrativos, c.2 y c.3 no están acompañadas de ese documento.</p>
<p>Otros factores de riesgo:</p> <p>i) Transferencias bancarias. Observó inconsistencias entre las transferencias realizadas en las gestiones 2016 y 2017 y las importaciones efectuadas por el operador, con relación al valor FOB que es superior a los importes transferidos.</p> <p>Ocho transacciones del Banco Bisa y una transferencia del Banco Mercantil Santa Cruz no consignan el número de factura; en tres transferencias del Banco Unión el beneficiario, el importe y el número de factura, no corresponden a las DUI fiscalizadas.</p>	<p>La Administración Aduanera en el Cuadro N° 5 realizó un detalle de las operaciones efectuadas por el Sujeto Pasivo en los Bancos Unión, Bisa y Mercantil Santa Cruz, en cuyo concepto señala por ejemplo, respecto al Banco Bisa, la compra de sistema, pago a la Agencia Despachante, transferencia a Perú, pago de préstamo y de deuda; en relación al Banco Mercantil Santa Cruz un depósito en cuenta de la empresa por la venta de maquinaria; y en el Banco Unión la compra de material de construcción de carretera, máquinas pesadas. Sin embargo, no explicó las causas por las que observó que las transferencias del Banco Bisa no consignan el número de factura para relacionar con las DUI fiscalizadas, cuando según el concepto citado por la propia Aduana en el mencionado cuadro, las operaciones se relacionan al pago de servicios, entre otros, por los cuales en el Cuadro N° 8 pretendió relacionar con las DUI sin mayor sustento.</p>



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



	<p>En cuanto a las otras transferencias, si bien en el Cuadro N° 8 observó que el monto de las facturas comerciales supera el monto de la transferencia bancaria y viceversa, no explicó por qué en caso de tener dudas, no solicitó al importador mayores explicaciones, conforme establece el Artículo 53 de la Resolución N° 1684, concordante con el Artículo 17 de la Decisión 571; además la observación de transferencias superiores al monto de las facturas no se encuentra fundamentada.</p>
--	--

- xiii. De lo señalado precedentemente, se tiene que la Vista de Cargo no contiene elementos que fundamenten los factores de riesgo que establecieron la supuesta duda razonable conforme el Artículo 51, Incisos a) y g) de la Resolución N° 1684 y otros factores de riesgo; puesto que al haber detectado un factor de riesgo o cualquier otro que surja, debió dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos respectivos; es decir, exponer sus argumentos precisos, claros y concretos que permitan al Sujeto Pasivo asumir defensa y desvirtuar los cargos en su contra, situación que no se observa en el presente caso. Por tanto, la duda razonable no se encuentra sustentada contrario a lo que sostiene la Administración Aduanera en su Recurso Jerárquico.
- xiv. Con relación a que la ARIT no consideró lo dispuesto por la Resolución de Directorio (RD) N° 01-002-12 y con la Carta Circular ASFI/DNP/2339/2011, de 23 de mayo de 2011 que prevé que las operaciones deben ser sustentadas con el certificado emitido por las entidades de intermediación financiera, a partir del 21 de junio de 2011; es importante precisar que dicha normativa no forma parte del fundamento legal de la Vista de Cargo; en consecuencia, no correspondía que la Alzada emita algún pronunciamiento al respecto.
- xv. Continuando con la revisión de la Vista de Cargo, se advierte que en el Numeral: “6.3. **Verificación del Valor Declarado**”, Subnumeral: “6.3.1. **Primer Método: Valor de transacción de las mercancías importadas**” (fs. 1499 vta.-1503 de antecedentes administrativos, c.8), la Administración Aduanera rechazó la aplicación del Primer Método de Valoración, aludiendo el incumplimiento del Artículo 5, Incisos c) y h) de la Resolución N° 1684, sobre el cual se expone el análisis siguiente:



Justicia tributaria para vivir bien
Jan miñ'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)



Cuadro N° 2. Análisis del Descarte del Primer Método

Según Aduana	Análisis AGIT
<p>c) El operador no adjuntó a las DUI los certificados bancarios como medio fehaciente de pago; las doce operaciones bancarias no pudieron ser vinculadas a las DUI fiscalizadas, al no contar con la documentación contable y financiera; por lo que, no puede verificarse el precio del producto ni los pagos que pudieran ser considerados en el valor declarado; por tanto, no dispone de información objetiva y cuantificable que permita establecer el precio realmente pagado o por pagar.</p>	<p>Al respecto, la Aduana no explicó las razones por las cuales no tomó en cuenta en su análisis la documentación presentada por el Contribuyente (contratos y documentación contable) (fs. 98-125 de antecedentes administrativos, c.1).</p> <p>Por otro lado, no efectuó una revisión y análisis de la transacción por cada una de las DUI, pues de haberlo hecho, pudo corroborar que la forma de pago declarada fue "en efectivo", por ejemplo, las DUI C-4557, C-4568, C-4569, C-4570, C-4582, C-4583 (fs. 211, 222, 233, 244, 256 y 267 de antecedentes administrativos c.2); por lo que, exigir la presentación de documentos bancarios como medios de pago carece de sustento, más aún cuando esa exigencia se circunscribe a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 772 que prevé que la falta de presentación del documento bancario de pago implica la presunción de inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos, hecho que es ajeno al ámbito aduanero en lo que respecta a temas de valoración; pues en este caso no se pretende la apropiación de crédito fiscal. Sin perjuicio a lo señalado, la Aduana no justificó porque la falta del certificado de entidades bancarias influye en la determinación del valor.</p> <p>De igual forma, tal cual se explicó en el cuadro precedente, la Aduana no analizó si las doce operaciones bancarias se vinculan con importaciones, tomando en cuenta que en los "conceptos" del Cuadro N° 5, la Aduana manifestó, que esas operaciones se relacionan al pago de servicios, compra de sistema, pago de préstamo, entre otros, los que, en el Cuadro N° 8, pretendió relacionar con las DUI objeto de fiscalización, sin mayor explicación.</p> <p>Asimismo, en el citado Cuadro N° 8, la Aduana observó que nueve transferencias no consignan el número de factura; sin embargo, omite que en la columna "concepto" se identificó el número de contrato y la factura (<i>invoice</i>).</p> <p>Tampoco explicó por qué consideró como factor para descartar el precio realmente pagado, que el importe de las transferencias sea superior al importe de la factura; del mismo modo, no indicó los motivos por los que efectuó la sumatoria de todas las importaciones de las gestiones 2016 y 2017 para comparar con el total de las transferencias bancarias informadas, sin tomar en cuenta que la Aduana observó 47 DUI de 131 DUI objeto de fiscalización. De modo que, lo alegado carece de fundamentación.</p>
<p>h) Señaló falta de presentación de la documentación contable y financiera, para verificar que cumpla con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).</p>	<p>Al respecto, cabe aclarar que el Inciso h) prevé como requisito: <i>"Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados"</i>; no así el incumplimiento en la presentación de dicha documentación, como erróneamente entiende la</p>



	<p>Administración Aduanera; es decir, que dicho precepto legal no establece como incumplimiento la no presentación de documentación contable, sino que si se presenta, la misma debe ajustarse a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado; de manera que, este incumplimiento no se encuentra fundamentado.</p> <p>Por otro lado, la Aduana no explicó por qué no tomó en cuenta en su análisis los Estados Financieros y las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondientes a las gestiones fiscales 2016 y 2017 presentadas por el operador (fs. 1092-1185 de antecedentes administrativos c.6); en consecuencia, la observación carece de sustento.</p>
--	--

- xvi. De lo expuesto precedentemente, se observa que la Administración Aduanera no fundamentó el incumplimiento de los requisitos previstos en el Artículo 5, Incisos c) y h) de la Resolución N° 1684, vulnerando de esa manera los Artículos 36, Numeral 1 y 51, Último Párrafo de la mencionada Resolución; toda vez que, para aplicar los métodos secundarios, en principio se debe descartar el Primer Método de Valoración señalando claramente el incumplimiento de un requisito que sería suficiente para descartarlo e indicando los justificativos correspondientes; omisión que denota la falta de fundamentación del descarte del Primer Método. Por tanto, no procedía acudir a los siguientes métodos de valoración definidos en el Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (OMC); en consecuencia, se descarta la pretensión de la Aduana al ser evidente que el descarte de este método no se encuentra fundamentado y por consiguiente el argumento referido a la carga de la prueba.
- xvii. Continuando con la revisión, se tiene que la Vista de Cargo, con relación al Segundo, Tercero, Cuarto y Quinto Métodos del Valor (fs. 1503-1504 vta. de antecedentes administrativos, c.8), se limitó a mencionar que efectuó la búsqueda en los Sistemas Informáticos de Controles Diferidos y Fiscalizaciones Aduaneras Posteriores, de donde no encontró mercancía idéntica y similar que cumpla con los requisitos indispensables para la aplicación del Primer Método de Valoración; motivo por el cual, no aplicó los Métodos de Valoración Segundo y Tercero. Tampoco acudió a los métodos Cuarto y Quinto, en el entendido que el importador no proporcionó información necesaria, porque declaró no tener vínculo con el proveedor (37 DUI) y si bien en 7 DUI declaró tener vínculo, no dispone de la base de costos de producción, beneficios y gastos generales de su proveedor; aspectos que no contienen los fundamentos para desestimar dichos métodos del valor; más aún cuando no solicitó información de forma expresa para poder extrañarla a momento de descartar los respectivos métodos.



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado N° 771/14



Hechos que demuestran que la Vista de Cargo carece de fundamentación técnica que sustente el descarte de los métodos secundarios, de acuerdo con los Artículos 36, Numeral 2; 53, Numeral 2 y 55, Numeral 5, Segundo Párrafo de la Resolución N° 1684; conforme lo evidenció la instancia de Alzada.

- xviii. En este punto si bien la Aduana, hace referencia a los agravios del Sujeto Pasivo expuestos ante la ARIT pretendiendo descartarlos con los argumentos expresados en la Vista de Cargo; sin embargo, no concluye qué agravio le hubiere causado ese hecho, por lo que no se emitirá mayor criterio al efecto; tomando en cuenta, que la ARIT realizó el análisis respectivo que le permitió arribar a la decisión vinculada con la falta de fundamentación.
- xix. Prosiguiendo con el análisis de la Vista de Cargo se tiene que, en el Acápite: **“6.3.6. Sexto Método: Método del Último Recurso”** Subtítulo **“a) Flexibilidad Razonable”** (fs. 1505-1505 vta. de antecedentes administrativos, c.8) citó el Artículo 48, Numeral 3 de la Resolución N° 1684 e indicó que flexibilizando el elemento tiempo a 730 días antes y 365 días después, no encontró información sobre mercancías idénticas o similar cuyos precios hubieren sido aceptados por la Aduana; por lo que, descartó la aplicación del Segundo y Tercer Método flexibilizado. Con relación a la flexibilización del Cuarto y Quinto Métodos de Valoración aludió que no es posible su aplicación debido a que el operador no presentó documentación contable y financiera específica, del que pueda deducir el precio de venta unitario, aún si flexibilizara el elemento tiempo; resalta que no cuenta con información de los costos de producción del proveedor. Expresa que la documentación contable fue parcialmente presentada y no se encuentra preparada conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA); en ese sentido, desestimó la aplicación del Cuarto y Quinto Método del Valor. De modo que, no demostró objetivamente cómo descartó los primeros cinco (5) métodos del valor en base a la flexibilidad razonable para emplear el Último Método del Valor, según prevé el Artículo 48, Numeral 3, Inciso a) de la mencionada Resolución.
- xx. Asimismo, se observa que la Vista de Cargo no contiene las páginas 27 y 28; por lo que, a efectos de continuar el análisis, se procederá a la lectura de la Resolución Determinativa, la misma que en el Subtítulo: **“b) Criterios Razonable”** (fs. 1596-1597 de antecedentes administrativos, c.8), refirió la aplicación del Sexto Método en uso de criterios razonables, utilizando precios de referencia obtenidos de la BCTP y de antecedentes de precios de importación de otros operadores; es decir, mercancía con características más próximas a la mercancía objeto de valoración, momento más cercano a la fecha de emisión de



AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA
Estado Plurinacional de Bolivia



la factura comercial, país de origen, cantidades y nivel comercial, con esos antecedentes, el resultado de la búsqueda le permitió obtener precios referenciales superiores para 52 ítems (de los 733 que comprende la fiscalización) que corresponden a 47 DUI de las 131 fiscalizadas lo que implica que 85 DUI no fueron observadas debido a que no se encontraron precios referenciales con los precios encontrados son menores a los encontrados; por lo que, estableció un valor el precios de sustitución de USD6.120.211,74 y un valor FOB-no declarado de USD1.642.916,78; conforme se detalla en el Anexo 3; **observándose sobre el particular que no explicó ni analizó técnicamente los valores obtenidos**, tampoco consignó mayores elementos en cuanto a las características consideradas, puesto que tan sólo las citó, cuando dicho acto debe contener el fundamento de la determinación del nuevo valor precisando cuál fue la información utilizada y el procedimiento empleado, tal como dispone el Artículo 55, Numerales 5 y 6 de la Resolución N° 1684.

- xxi. Así también, alega que los precios se detallaron en el Anexo 3 (fs. 1553-1559, vta. de antecedentes administrativos, c.8) de cuya revisión se evidencia que cursa un Cuadro en el que la Aduana solo expuso un cuadro comparativo consignando lo datos: "Declaración Única de Importación -Declaración Andina del Valor", "Valor de sustitución" y "Determinación del Valor", sin ningún análisis adicional; tampoco explicó las razones por las cuales consideró: Como nivel comercial "otro construcción"; que comparó contenedores de transporte con contenedores utilizados en la actividad minera (fundición y refinación); que en el nombre de la mercancía se señala además "sin referencia; importaciones de las gestiones 2013, 2014 y 2015, para comparar mercancías cuyas DUI fueron validadas en las gestiones 2016 y 2017; que comparó 26 unidades con 1 unidad, o 24 unidades con 6; es decir, determinó un valor FOB sin ningún respaldo como se indicó precedentemente.

- xxii. En ese marco, es necesario aclarar que en caso que la Administración Aduanera utilice los precios referenciales debe hacer constar de forma expresa cómo fueron obtenidos, así como los datos y elementos empleados para determinar el valor que sustituirá al declarado por el Sujeto Pasivo, con la finalidad de que este tome conocimiento cierto de las características de la mercancía considerada como referencial; y dar su conformidad o permitirle presentar las pruebas que crea conveniente, en caso de desacuerdo; en resguardo al derecho a la defensa previsto en los Artículos 68, Numeral 7; y 76 del CTB. En el presente caso, los precios referenciales fueron obtenidos sin establecer cuáles fueron los ajustes efectuados, y en base a qué datos objetivos y cuantificables se los obtuvieron, de acuerdo con los Artículos 36 y 61 de la Resolución



Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaell' oñomita
mbaerepi Vae (Guarani)



N° 1684. Por tanto, se tiene que la citada Vista de Cargo carece de fundamentación y respaldo en cuanto al método que aplicó para fijar el nuevo valor referencial.

- xxiii. Además, se debe puntualizar que no está en cuestionamiento la validez de los datos extraídos de los sistemas informáticos de la AN, sino la falta de fundamentación respecto a cómo fue obtenido los nuevos valores, lo que vulnera sus derechos a la defensa y al debido proceso.
- xxiv. De igual manera, es preciso considerar que los precios de referencia **sirven únicamente como indicadores de riesgo para fundamentar las dudas que tenga la Administración Aduanera; es decir, estos no pueden sustituir los valores declarados** sin que previamente se hayan agotado en su orden los métodos de valoración y se aplique nuevamente la flexibilidad razonable en la misma secuencia; conforme dispone el Artículo 48, Numeral 3, Incisos a) y b); 55, Números 3 y 5; de la Resolución N° 1684.
- xxv. De tal forma, se constata que la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-52-2021 fue emitida sin cumplir el Artículo 96, Parágrafo I del CTB, pues carece de una debida fundamentación **en cuanto a la exposición de los hechos y elementos que sustenten la duda razonable, el rechazo del Método del Valor de Transacción, de los métodos secundarios y la aplicación del Método del Último Recurso**, al no estar sustentada con datos objetivos y cuantificables que respalden el nuevo valor de la mercancía declarada en las DUI objeto de fiscalización, en los términos de la Decisión 571 y la Resolución N° 1684 ambas de la CAN; Artículos 143, 144 y 145 de la Ley N° 1990 General de Aduanas (LGA); 250 y 257 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA) aspecto que también fue evidenciado por la instancia de Alzada. Por lo que, no es cierto que el citado acto fundamentó el descarte de los métodos de valoración.
- xxvi. En el mismo entendido, la Resolución Determinativa por Unificación de Procedimiento AN-GRLGR-ULELR-RESDET-159-2021 también está viciada puesto que la Vista de Cargo es el acto que contiene los hechos, datos, elementos y valoraciones que la fundamentan. De modo que, dicha Resolución carece de fundamentación, al incumplir el Artículo 99, Parágrafo II del CTB.



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**
Estado Plurinacional de Bolivia



- xxvii. Respecto a la aplicación del principio de celeridad y el pronunciamiento en el fondo, es importante señalar que, en respeto al principio de la doble instancia, esta autoridad no puede ingresar al análisis del fondo de la controversia debido a que la ARIT dictó un fallo en la forma, advirtiendo la existencia de vicios de nulidad en los actos emitidos por la Aduana, por lo que se rechaza su pretensión.
- xxviii. En este sentido, se tiene que la Administración Aduanera vulneró los derechos constitucionales del Sujeto Pasivo referidos al debido proceso y a la defensa, dispuestos en los Artículos 115, Parágrafo II; 117, Parágrafo I de la CPE; y 68, Numerales 6 y 7 del CTB, al haber emitido la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa carentes de fundamentación en cuanto a la fundamentación de la duda razonable, el descarte de los métodos de valoración y la aplicación del Sexto Método de Valoración (Último Recurso).
- xxix. Por todo lo expuesto, corresponde a esta instancia Jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021, de 27 de mayo de 2021, inclusive; a objeto de que la Administración Aduanera, si procede, emita otro acto administrativo preliminar en el que se establezcan los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, en relación a la duda razonable, el descarte de los métodos de valoración y la aplicación del Método del Último Recurso de conformidad al Acuerdo sobre Valoración de la OMC; la Decisión 571 y Resolución N° 1684, ambas de la CAN; los Artículos 143 al 145 de la LGA; 250 y 257 de su Reglamento; 96, Parágrafo I del CTB; y 18 del RCTB.

Por los Fundamentos Técnico-Jurídicos determinados precedentemente, la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.





POR TANTO:

La Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), designada mediante Resolución Suprema N° 27219 de 12 de noviembre de 2020, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado Plurinacional (CPE); y 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución de Recurso Jerárquico, de acuerdo a la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132; 139, Inciso b); y 144 del Código Tributario Boliviano (CTB),

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0105/2022, de 25 de febrero de 2022, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por China Railway Construction Corporation (International) Limited Sucursal Bolivia, contra la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (AN), que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo AN-GNFGC-VISCAR-32-2021, de 27 de mayo de 2021, inclusive; a objeto de que la citada Administración Aduanera, si corresponde, emita otro acto administrativo preliminar, en el que se establezcan los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones en relación a la duda razonable, el descarte de los métodos de valoración y la aplicación del Método del Último Recurso en virtud al Acuerdo sobre Valoración de la OMC; la Decisión 571 y Resolución N° 1684, ambas de la CAN; los Artículos 143 al 145 de la LGA; 250 y 257 del RLGA; 96, Parágrafo I del CTB; y 18 del RCTB; todo de conformidad a lo previsto en el Artículo 212, Parágrafo I, Inciso b) del Código Tributario Boliviano (CTB).



Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

[Handwritten signature]
VICEDIRECTORA EJECUTIVA

[Handwritten signature]
Katha Mariana Rivera Gonzales
DIRECTORA EJECUTIVA GENERAL a.i.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA