

### CAPÍTULO III LOS TRIBUTOS ADUANEROS

#### INTRODUCCIÓN.-

A tiempo de abordar el presente tema al que de manera apropiada se lo ha denominado “tributos aduaneros”, que sin duda pudo ser motivo de ciertos cuestionamientos e interpretaciones otras, y, que incluso algunos autores concibieron a los tributos aduaneros como el germinar de un derecho tributario aduanero; sin embargo creemos que su sola consideración supondría, desgajar inútilmente el Derecho aduanero del Derecho tributario general. Es evidente que bajo el criterio de unidad política fiscal integral son tributos los de aduana y los de renta interna, sin embargo, ambos son independientes y, no se puede bajo ninguna óptica otorgar una fisonomía distinta de la que realmente tienen y a donde pertenecen. Ésa concepción, de un derecho tributario aduanero, creemos, se produjo al fragor de los cambios a finales de la década de los 90s., que en palabras del autor J. Witker, “de la obligación de paso, actividad tan cara para la vieja aduana, se pasa a privilegiar la obligación de pago, esto es, regular y controlar el tributo aduanero, pilar básico de la nueva realidad mercantil entre países y regiones”(1999).

Así advertimos, también, que bajo ése criterio la definición que nos proporciona el autor J.C. Anabalón Ramírez, quién define al derecho Tributario aduanero, “Como una rama del derecho publico que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior realizadas por operadores habilitados legalmente, **a fin de recaudar los tributos aduaneros** y regular requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios aduaneros distintos”.

De lo que se colige, que, como bien lo menciona el autor J.Witker, “el comercio exterior contemporáneo -1999- asigna a la aduana y a la legislación aplicable, una función mas técnico-tributaria, que fiscalizadora de regulaciones o restricciones no arancelarias”. En virtud a que la función administrativa ya limitada se ha diluido a través de controles informáticos previos, a fin de impedir que su exigencia se vuelva un obstáculo al libre flujo de mercancías entre mercados diferentes, menciona a propósito, que los pocos permisos de importación, son manejados bajo tarjeta de acceso que utiliza el agente aduanal vía clave de uso confidencial. Por lo que queda claro, que la Aduana debía privilegiar la obligación de pago, esto es, regular y controlar el tributo aduanero, pilar básico de la nueva realidad mercantil entre países y regiones”(1999).

Sin embargo, nuestra Ley General de Aduanas Ley 1990 de 1999, en su Art. 3 dice: “La Aduana Nacional es la institución encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas y de generar las estadísticas de ese movimiento, sin perjuicio de otras atribuciones o funciones que le fijen las leyes.

Ahora bien, sin duda, a finales de las década de los 90s, devino el cambio y, muchas legislaciones adoptaron ésos cambios de la forma más conveniente a sus intereses. Así nuestra actual Ley General de Aduanas de 1999 data también de ése año, sin olvidar por supuesto que el código tributario en vigencia Ley 2492 de 2003, acoge en su seno algunas disposiciones aduaneras; y aunque nuestra legislación esté expuesta de esta manera, es innegable que el propio derecho tributario, halle grandes dificultades para encuadrar a los tributos aduaneros dentro de su sistema general, principalmente por sus efectos extrafiscales que hace su marcada y connotada distinción porque su fin no es precisamente fiscal o rentístico, por lo que debiera meditarse en la codificación sustantiva y adjetiva de manera independiente en ambos derechos, lo que contribuiría de manera muy significativa a su comprensión clara y precisa a efectos de evitar crear una suerte de desconcierto. No obstante, no siendo nuestro deseo incurrir en polémica que sugiera una mayor profundización, y, que no es propiamente el caso,

sencillamente nos permitiremos denominar éste capítulo sujeto de nuestra exposición como “tributos aduaneros”.

**Definición.-** La definición que le otorga el Glosario anexo a la Ley General de Aduanas de Bolivia (Ley 1990), que por cierto, es menos exacto que el comprendido en el Art. 8 de la misma Ley, define a los Tributos Aduaneros como: “Los gravámenes e impuestos internos que gravan a las importaciones o exportaciones de mercancías”, así el “gravamen arancelario”, está definido como parte del tributo aduanero que grava la importación o exportación de mercancías. Entonces, la Ley establece como especie de tributos aduaneros de Importación al Gravamen Arancelario, y lo define como un impuesto que grava la importación de mercancías para uso o consumo definitivo.

**Hecho imponible.-** Ahora bien, lo que corresponde destacar, es que el hecho gravado por los derechos de importación, es el consumo definitivo. Veamos, el Art. 8 de la Ley General de Aduanas, refiere que los hechos generadores de la obligación tributaria son la importación de mercancías extranjeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros y, la exportación de mercancías en los casos expresamente señalados por Ley. Nótese, entonces, que el hecho generador de la obligación tributaria es la importación de mercancías para el consumo y se perfeccionará en el momento que se produzca la aceptación por parte de la Aduana de la Declaración de Mercancías, y, si proceden junto a éste, se pueden aplicar otros tributos a la importación, como ser los “derechos de compensación y antidumping”.

**El Hecho Generador de la Obligación Tributaria y su aceptación.-** Si bien el hecho generador de la obligación tributaria o el hecho previsto en la ley para imponer la obligación tributaria aduanera, ha sido motivo de sendas discusiones doctrinales, entre las que se encuentran la Teoría del paso o del cruce, representada por Gianni, Lepra, Fonrouge, Gómez de Souza, Berleri y otros, quienes sostienen que “el Estado adquiere la facultad de imponer al tributo aduanero en el momento en que las mercancías atraviesan la línea aduanera, adquiriendo así mismo la facultad de limitar la disponibilidad de las mismas, de ejercitar el derecho de retención y de imponer limitaciones idóneas para garantizar el pago de la deuda tributaria”, ésta teoría, ha sido objeto de críticas, en cuanto no estipula la modalidad del cruce y la finalidad de las mercancías que se introducen al territorio aduanero, en otras palabras, la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para uso y consumo definitivo en el país, sugiere por lo tanto que se esta gravando la importación, otra de las interrogantes radica principalmente, en cuanto a la introducción de mercancías clandestinamente “contrabando”, lo que pone en una situación complicada al Estado que grave con impuesto la comisión de un delito, aspecto que ingresa a otro campo como es el penal. La Teoría de la nacionalización sostenida por Mafessoni, Guasp Delgado y Cortéz Domínguez, sostiene que el uso y consumo de la mercancía sólo se realiza con el retiro del control aduanero, y eso solo es procedente cuando la mercancía ha sido nacionalizada como resultado del pago de la totalidad de los impuestos aduaneros. La Teoría que sostienen los autores como Alessi, Vandoni, Cutrera y otros, señala que la situación generadora de la obligación tributaria aduanera es la presentación de la declaración de importación para el uso y consumo definitivo, de lo que se concluye que el hecho generador del impuesto de importación se produce cuando el interesado expresa textualmente la intención de ingresar una mercancía señalando la finalidad que es el uso y consumo. Si bien ésta teoría fue aceptada en parte, los reparos recayeron fundamentalmente ante la eventualidad de que la Administración rechace la solicitud de importación y/o no se materialice su importación, luego de efectuada la declaración por actos sobrevivientes como ser su destrucción, desaparición y otros. Al efecto, nuestra legislación y otras, han adoptado la teoría de la “aceptación”, como bien advertíamos precedentemente el Art. 8 de la Ley General de Aduanas que expone que el hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías, así también lo considera el Art. 6 de su Reglamento. Al presente, el Art. 24 de la Ley 1990 hoy derogado por la Disposición Final Décima Primera del Código Tributario Boliviano aprobado por Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia No. 2508 de fecha 4 de agosto de 2003,

contemplaba la extinción del tributo si mediare la destrucción total o parcial de la mercadería, por causa de fuerza mayor o caso fortuito, hoy dicha disposición se halla contemplada en el Art. 63 de la Ley 2492 Código Tributario en la Subsección VI sobre Otras formas de Extinción en Materia Aduanera.

**Los Derechos de Compensación.-** Los “derechos de compensación”, que tratan de neutralizar la ventaja que para un exportador supone haber gozado de una subvención concedida por su gobierno ligada a la realización de exportaciones. Al respecto la nota 108 realizada al Art. 10 del Acuerdo sobre Medidas Compensatorias y Subvenciones del GATT interpreta como un derecho especial percibido para neutralizar cualquier subvención concedida directa o indirectamente a la fabricación, producción o exportación de cualquier mercancía. Se debe entender por subvención, como una contribución financiera de un gobierno o un organismo público de un Estado, que otorga beneficios a una o varias empresas dedicadas a la exportación.

Asimismo, 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.

**Los Derechos Antidumping.-** Los “derechos antidumping”, que tratan de neutralizar la práctica comercial abusiva consistente en vender para la exportación al país de importación por un precio inferior al que se aplica en ventas realizadas en el propio país de exportación. El Código Antidumping del GATT lo define como la introducción de bienes al mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, cuando su precio de exportación al exportarse de un país a otro sea menor que el precio comparable, en el curso de operaciones comerciales normales de un producto similar destinado al consumo en el país exportador. La aplicación de estos derechos, deben estar enmarcados dentro de lo previsto por el Acuerdo sobre la aplicación del Art. VI del GATT, conocido también con el nombre de Código Antidumping. Nuestra legislación contempla en el DS. 23308 de 1991 la normativa Antidumping y de Prácticas desleales, así como las subvenciones y las formas de contrarrestarlas. Así el DS. 28524 de 2005, que contiene normas de aplicación de medida de salvaguardia, existen algunos otros decretos que aplican tributos como ser el DS. 26055.

**Base Imponible.-** “La base imponible será el valor en Aduanas, el peso, la medida y el número de unidades en la forma en que las mercancías están tarifadas en el Arancel de Aduanas”. Esta definición contemplaba el Texto Refundido Español de 1978.

Al momento y, expuesto de éste modo, corresponde ahora, definir el momento imponible, algunas legislaciones extranjeras, disponen que los derechos de importación se deben pagar con anterioridad a que la Aduana otorgue la autorización para el libramiento a plaza de la mercadería en importación para consumo. Al respecto nuestra Ley señala que, la base imponible sobre la cual se liquidarán los gravámenes arancelarios estará constituida por el Valor en Aduana, de acuerdo con el Título Octavo de la Ley 1990, lo que dispone que los derechos (ad valorem) se hallan regulados para todos los países miembros de la Organización Mundial del Comercio OMC en el Acuerdo para la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 y para los países miembros, como es el caso nuestro además por lo dispuesto por la Decisión 378 de la Comunidad Andina de Naciones, así reza el contenido de los Arts. 27, 143 y 144 de la Ley 1990.

La base imponible sobre la cual se liquidarán los derechos de compensación y los derechos antidumping se determinará de acuerdo a las disposiciones del GATT y, la base imponible de los impuestos internos aplicables a la importación se registrará por las normas respectivas. Ahora bien, el Art. 13 de la Ley General de Aduanas, dispone que la obligación tributaria aduanera y la obligación de pago en aduanas, serán exigibles a partir del momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías o desde la notificación efectuada por la Aduana, nótese entonces,

que el momento relevante se perfecciona a partir de aceptación de la Declaración y/o de la notificación por parte de la Aduana. Lo que se hace imprescindible considerar, que mientras las mercancías se encuentren en posesión de la administración aduanera y no se haya acreditado la cancelación de la obligación aduanera, el derecho de prenda aduanera tendrá preferencia sobre cualquier otro tipo de obligación, lo contrario sería que si la Aduana desaduaniza la mercancía sin la previa percepción de sus derechos, la posibilidad de su recuperación puede tornarse incierta, de ahí la razón del porque la Aduana permite conocer y calcular apropiadamente el importe de los derechos que corresponden abonar con anterioridad. A la vez, el Art. 14 de la Ley General de Aduanas, dispone que en todos los casos, la administración aduanera si no percibe sus derechos en el momento que la ley lo señala, puede disponer de la mercancía en la forma que señala la Ley y su Reglamento, para cubrir el pago de los tributos aduaneros emitidos, mas intereses, actualizaciones y multas. La Aduana, en su caso, puede a fin de garantizarse el pago de la omisión de sus derechos, perseguir y afectar el patrimonio de las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de los tributos aduaneros, incluyendo actualizaciones, intereses y multas.

**Alicuota del Gravamen Arancelario.-** El Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo, establecerá la alícuota del gravamen arancelario aplicable a la importación de mercancías y cuando corresponda los derechos de compensación y los derechos antidumping. Salvo lo dispuesto en los Acuerdos o Convenios Internacionales.

**Componentes de la Base imponible del Gravamen Arancelario.-** Art. 20 RLGA. La base imponible sobre la cual se liquidarán los gravámenes arancelarios estará constituida por el valor en Aduana de las mercancías importadas constituidas por:

- El valor de transacción (precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación con destino al territorio aduanero nacional, ajustado en su caso, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 8 GATT (1994).
- Gastos de carga y descarga.
- Costo de transporte y seguro hasta la aduana de frontera, entendiéndose esta como aduana de ingreso al país. No se aplica para zonas francas porque esta determinado en Convenios Internacionales que tienen prelación sobre las leyes.

Sin embargo, en el caso de la Unión Europea, se aplican además, otros tributos a los productos agrícolas y a ciertos productos obtenidos de la transformación de productos agrícolas, que devienen de la aplicación de políticas agrícolas comunitarias. En España, la regulación de los tributos aduaneros está sujeta, de una parte, a los acuerdos internacionales de los que el país vasco es parte, bien en su condición de miembro de la UE y, esta última como miembro de la OMC y de la OMA. Lo que es importante resaltar, es que la regulación de los tributos aduaneros queda sujeta al Derecho comunitario, tema del cual más adelante estaremos refiriéndonos con mayor amplitud. Sin embargo, esta sujeción a la cual hacíamos mención es de suma importancia, puesto que en virtud de la interpretación que el Tribunal de Justicia de la UE ha venido realizando de los Tratados Fundamentales, las instituciones comunitarias ostentan la competencia exclusiva en materia aduanera. No obstante, lo anterior, la UE carece de una Administración aduanera que le permita aplicar directamente sus normas, por lo que la gestión de los tributos aduaneros queda encomendada a las distintas administraciones nacionales; no así la recaudación, que constituye un recurso propio de la Hacienda comunitaria, debiendo ser transferido a las arcas comunitarias, una vez deducidos los costos de la gestión tributaria. En este complejo entramado, los derechos de aduana son los tributos aduaneros por excelencia, como más recientemente lo son los derechos antidumping y los compensatorios (o antisubvención).

Los derechos antidumping se cuantifican tomando como base el margen de “dumping”, esto es, la diferencia entre el precio por el que se vende la mercancía para la exportación a la

Comunidad (“precio de exportación”) y el precio por el que se vende en el mercado de origen (“valor normal”).

Lo mas importante es determinar cuando existe “dumping”, esto es, cuando un operador establecido en un tercer país exporta sus mercancías a la Comunidad por un precio inferior al que exige cuando vende esas mismas mercancías u otras similares en el curso de “operaciones normales” en su propio mercado de origen. Asimismo, los derechos antidumping se exigen cuando, además de existir “dumping”, esta práctica comercial causa un perjuicio a los productores comunitarios de mercancías similares, o amenaza con producir ese perjuicio o puede tener como consecuencia el retraso significativo en la creación de una industria comunitaria en ese sector. Los derechos compensatorios tratan de neutralizar la ventaja que para el exportador representa la ayuda financiera recibida. Estamos ante un supuesto en el que las mercancías que se exportan han recibido, directa o indirectamente, un apoyo financiero por parte de algún organismo público del país de exportación y, por tanto, queda falseada la competencia, puesto que el apoyo financiero recibido coloca en una posición de ventaja al exportador.

De lo precedentemente expuesto, se colige, que los tributos que recaen sobre las operaciones de importación o de exportación, vienen a constituir los tributos aplicados al comercio exterior, por lo que estos tributos tienen como hecho gravado de manera exclusiva estos hechos jurídicos “importación” y “exportación”, lo que en otras palabras, los distingue de aquéllos tributos que en ocasión de las mismas operaciones, no tienen por objeto principal y exclusivo el de gravar esas operaciones. En nuestra legislación, así como en otras legislaciones, además de aplicar los tributos aduaneros, conformados por el gravamen arancelario, que surge de la aplicación de la Nomenclatura y el Arancel, se cobran en ocasión de estos, algunos impuestos internos, tales como los denominados impuestos al consumo como son el impuesto al valor agregado (IVA) 14.94% tasa efectiva e impuesto a los consumos específicos (ICE) que tiene una tasa porcentual y fija y, el impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados (IEHD) que contempla una alícuota fija.

Al presente, el importe que supone costos por servicios prestados y que gravan las importaciones y las exportaciones son también tributos al comercio exterior, pero no constituyen impuestos, sino tasas, por ejemplo, la legalización de documentos de control en Bolivia es una tasa, de otro lado en Argentina y en el Ecuador, verbigracia, se aplican tasas a las estadísticas; comprobación; servicios extraordinarios, así como tasa de almacenaje, análisis de laboratorio, etc., de lo que resulta pues que los derechos de aduana, referidos a timbres o gravámenes que se exijan o se tasan respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma tuvieren relación con la misma, constituyen tasas.

**Esquema.-** A efectos de graficar de un modo didáctico lo expuesto en el párrafo anterior; el siguiente esquema nos muestra cómo han estado diseñados los tributos de Importación, así como otros gastos a ser considerados:

**Arancel de Importación:**

Bienes de Capital	0%
Bienes de Consumo	10%

**Otros gastos a considerar:**

Verificación	1, 92% FOB	3,15 Bienes de capital
Despachante	0,6 al 2% del CIF	3,15 Bienes de consumo
Almacenaje	0,5%	
Y gastos menores		

**Impuestos:**

IVA Importación 15,50% Bienes de Capital  
14.94% del (CIF + GAC + otros) 16,90% Bienes de Consumo

**Total costos de importación:**

18,65% Bienes de Capital  
30,05% Bienes de Consumo

**Recuperación del Crédito Fiscal:**

13,00% en la Venta

Al respecto, podemos advertir, como consecuencia de lo dispuesto por el Art. 25 de la Ley 1990 que señala que 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.

Como consecuencia, podría deducirse del Art. 25 de la Ley General de Aduanas, que el impuesto al valor agregado es considerado como un tributo aduanero; sin embargo corresponde enfatizar que éste, es un impuesto interno al consumo que se cobra en ocasión de un hecho jurídico. Creemos conveniente, en éste punto, destacar lo que al respecto señala el prof. Ricardo Xavier Basaldúa, cuando dice, que se debe distinguir entre aquellos tributos al comercio exterior que tengan por hecho gravado en forma exclusiva las importaciones y las exportaciones y los demás tributos que, si bien se perciben con motivo o en ocasión de las mismas, no tienen por objeto principal gravar esas operaciones, y entre éstos destaca el impuesto al valor agregado y los impuestos internos. Enfatiza que, en la economía del impuesto al valor agregado o de los denominados impuestos internos, se suele prever que las mercaderías extranjeras que se importen para consumo y que, por ende, van a competir en el mercado interno con las similares nacionales, se equiparen a éstas en cuanto a la tributación que deben soportar. A tal fin, por ejemplo, equipara la “importación para consumo” a la transferencia a título oneroso realizada en el territorio nacional. Si esta última está gravada, por extensión, también debe estar gravada la importación para consumo de mercadería idéntica o similar. Advierte, que mientras que los derechos aduaneros gravan exclusivamente a los productos importados, en las mencionadas imposiciones interiores se grava a la vez productos importados y nacionales.

**Importaciones y su ascenso arancelario.-** Con la promulgación del DS. 29349 de 21 de noviembre de 2007 entró en vigor el 1ro de abril de 2008, se elevan los aranceles de importación de productos con el fin de proteger la producción nacional. Este decreto establece un nuevo arancel aduanero de importación que va en escalas de 0, 5, 10,15 y 20 % para la internación de ropa, manufacturas de maderas, cuero y productos agrícolas. Hasta antes de la vigencia de este decreto supremo, recordemos, regía el DS. 22585 del 20 de Agosto de 1990, que fijaba una gradación de aranceles de 0 a 10%, el primero para bienes de capital y el segundo para artículos textiles. El DS 29349, dispone incluir en el Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia – 2008, los niveles del Gravamen Arancelario Nación Mas Favorecida (NMF) para importaciones desde terceros países. Dispone también incluir las preferencias arancelarias que Bolivia otorga en la gestión del 2008 en cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos Comerciales y Compromisos de Integración: ACE con Mercosur, ACE 31 con México, ACE 22 con Chile y CAE 47 con Cuba, además de los Acuerdos Regionales. Así mismo mediante DS. 29460 de 27 de febrero de 2007, se aprobó el diferimiento a 0% del Gravamen Arancelario (GA),a la importación de algunos productos alimenticios, como ser aceites en grasas y vegetales, azúcar, maíz, trigo, arroz, animales vivos de la especie bovina y carne y sus fracciones hasta el 27 de febrero de 2009, para frenar la elevación de los precios como efectos del fenómeno climático denominado La Niña, éste decreto propició que la

Aduana, las Fuerzas Armadas (FF.AA) y la Policía Nacional se reunirán para elaborar la estrategia de lucha contra el contrabando de productos alimenticios para dar cumplimiento al DS. 29460. El DS 29836 de 3 de diciembre de 2008, por el cual se prohíbe la importación de vehículos usados con antigüedad mayor a cinco (5) años; de motorizados livianos que funcionen a diesel y de autos que empleen Gas Licuado de Petróleo (GLP), sin duda, el efecto de este decreto que restringe la importación de vehículos usados, se dejó sentir en Iquique, ya que el efecto recayó directamente en el negocio automotor de la Zofri, que vende a Bolivia \$us. 300 millones al año en autos usados y genera 13.000 empleos que estarían en riesgo, de igual manera el decreto afectó a Arica que habría recientemente entrado al negocio de la importación.

**1.13. Comentario.-** Al respecto del DS 29349, no cabe duda que esa disposición ha sido un gran avance en la política económica comercial del país, puesto que permite que suban los gravámenes en escalas hasta de un 20 % (veinte por ciento). Sin embargo, creemos que estas medidas, deben estar acompañadas de políticas de apoyo a los grandes, medianos, pequeños y microempresarios y de una lucha tenaz contra el contrabando, habida cuenta de que un estudio promovido por el sector privado, nos hizo conocer un mes atrás a la publicación del DS. 29349 por el cual se suben los aranceles hasta el 20%, que como consecuencia del contrabando hubo una pérdida de aproximadamente 267 millones de dólares en tributos no recaudados y aproximadamente 200.000 fuentes de empleo. El informe señaló que el 34% de importaciones es ilegal y que el contrabando representa el 10% del Producto Interno Bruto (PIB), destacó que la Aduana sólo cuenta con 102 efectivos miembros del Control Operativo Aduanero (COA) y, tan sólo \$us. 11 millones de mercancías comisadas por el COA ante los \$us. 1.239 millones ingresados por contrabando (menos del 1% de efectividad de comiso), tomando en cuenta además de que el incremento de aranceles de importación de aproximadamente 3026 productos de las 7.000 mercaderías incluidas en el gravamen arancelario, podría ocasionar un aumento en los precios de esos productos. Con respecto al DS. 29836, debemos tomar en cuenta que la medida tiende a restringir el ingreso de vehículos usados con antigüedad mayor a cinco (5) años; de motorizados livianos que funcionen a diesel y de autos que empleen Gas Licuado de Petróleo (GLP), porque la subvención por parte del Estado al diesel, GLP, ha llegado a la cifra de 400 millones. En otras palabras, también debemos tomar en cuenta que el gas licuado de petróleo que se extrae en Bolivia del gas natural o a partir de la refinación del petróleo, cuesta en garrafa Bs. 22.50, en frontera con el Perú sube a Bs. 90, y pasando la frontera sube a casi Bs. 180. Lo que sugiere que el Estado estaría subvencionando diesel y GLP para que salga por nuestras fronteras a través del contrabando y, ni que decir del DS. 28761 que prohibía la comercialización de ropa usada. Este es un aspecto que habría que analizar una y otra vez. Sin embargo, más adelante en el capítulo referido a los ilícitos aduaneros, observaremos el tratamiento jurídico que contempla nuestra ley 2492 al respecto de los delitos.

**Normativa impositiva interna.-** Con referencia a los impuestos internos, sólo a efectos referenciales mencionamos su normativa, Impuesto al valor agregado importaciones, partiendo de la Ley 843 (TOV), DS.21530; 25870, Resolución Ministerial de Hacienda 577/00 y, la Resolución de Directorio No. 01-004-02 del Servicio Nacional de Aduanas. Sin embargo, en las importaciones definitivas, éstas se hallan gravadas por el impuesto al valor agregado, éste impuesto interno, será liquidado al momento del “despacho aduanero” en la Declaración Única de Importación (DUI) con la tasa efectiva del IVA que como el gráfico antelado muestra, es del 14.94%, lo que se debe tomar en cuenta es que el Art. 1 del DS. 21530 (TOV) establece que el impuesto al valor agregado, debe ser pagado por el importador, ya se que se encuentre inscrito o no a efectos del Impuesto al Valor Agregado, de lo que resulta que, no es preciso que exista la habitualidad para proceder al pago del impuestos al valor agregado (IVA) en las importaciones. Más adelante, cuando abordemos el tema sobre Regímenes, haremos alguna referencia a la procedencia o no de los impuestos internos. Sin embargo, conviene señalar lo siguiente, de acuerdo al esquema expuesto anteriormente, decimos que el Art. 6 de la Ley 843 (TOV), la base imponible del impuesto al valor agregado (IVA) importaciones resulta del valor CIF aduana establecido por la liquidación o reliquidación aceptada por la aduana respectiva, al que se debe sumar otros importes como ser los derechos y cargos aduaneros u otra erogación necesaria para

realizar el despacho aduanero, y gastos menores, que vienen a constituir otros gastos que no se hallan respaldados por factura. El DS. 24438 de 1996, establece que la base imponible no incluirá el impuesto al consumo específico (ICE) como tampoco el impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados IEHD, cuando éstos correspondan por la naturaleza del bien importado. Entonces, traemos lo señalado por el Art. 20 del DS. 25870 que dice textualmente: “Para la liquidación del IVA y la aplicación de la alícuota porcentual del ICE en el caso de importaciones, la base imponible estará constituida por el valor CIF frontera, más el Gravamen Arancelario efectivamente pagado, y otras erogaciones no facturadas necesarias para efectuar el despacho aduanero”. De lo que advertimos que se deben efectuar otras erogaciones que no están respaldadas por factura, lo que viene a constituir los costos del examen de laboratorio químico merceológico efectuado por la Aduana, formularios dependiendo el tipo de actividad al que se dedica, certificados como ser el Registro Sanitario del SENASAG y otros. Con lo que el esquema se ve sustentado por lo expuesto de acuerdo con la normativa legal aplicada en la actualidad.

**Tributos aduaneros.-** Con ocasión de la introducción de mercancías en un territorio aduanero se exigen diversos tributos que integran el “arancel aduanero”. La palabra Arancel significa “Un impuesto que se debe pagar por concepto de importación o exportación de bienes. Pueden ser “ad valorem” (al valor), como un porcentaje del valor de los bienes, o “específicos” como una cantidad determinada por unidad de peso o volumen. Los aranceles se emplean para obtener un ingreso gubernamental o para proteger a la industria nacional de la competencia de las importaciones. Impuesto o tarifa que grava los productos transferidos de un país a otro. El incremento sobre estas tarifas sobre los productos a importar elevan su precio y lo hacen menos competitivos dentro del mercado del país que importa, propendiendo de esta manera a restringir su comercialización”. Se entiende, también como Tarifa oficial que determina los derechos de aduana”, valoración o tasa; ley o norma. Tarifa oficial que establece los derechos que se deben pagar por diversos actos o servicios administrativos o profesionales. El arancel de aduana es el prontuario, dispuesto por orden alfabético de los géneros y frutos que pueden pasar por la aduana (como entrada o salida respecto al país) con expresión de los derechos que cada uno debe pagar.

**Obligación Aduanera.-** La obligación aduanera es de dos tipos, la obligación tributaria aduanera que surge entre el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos. Art. 6 LGA, recordemos que los hechos generadores de la obligación tributaria aduanera son la importación de las mercancías extranjeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros y la exportación de mercancías en los casos expresamente establecidos por Ley, asimismo debemos tomar en cuenta que el hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías. Y la obligación de pago en aduanas, que se produce cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria, que se genera en los casos establecidos por el Art. 9 de la LGA. En ambos casos; es decir, la obligación tributaria aduanera y la obligación de pago en aduanas, serán exigibles a partir del momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías o desde la notificación de la liquidación efectuada por la Aduana, según sea el caso.

**Deuda Aduanera.-** La Deuda Aduanera se genera al día siguiente del vencimiento del plazo de cumplimiento de la obligación tributaria aduanera o de la obligación de pago en aduanas.

**Determinación.-** La deuda aduanera se determinará con los siguientes componentes:

- a) El monto de los tributos aduaneros expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda – UFVs.
- b) La aplicación de la tasa anual de interés (r).
- c) Las multas que fueren impuestas en caso de comisión de ilícitos aduaneros.

Al respecto, debemos tomar en cuenta que el monto de los tributos aduaneros en bolivianos se convierte en UFVs al día de vencimiento del plazo de pago y el importe de las multas se expresará en UFVs al día del hecho generador del ilícito aduanero. En ambos casos, el monto respectivo en UFVs se reconvertirá en bolivianos al día de pago. Esta medida, denominada Unidad de Fomento a la Vivienda, fue creada mediante DS 26390, con el fin de mantener el valor de los montos denominados en moneda nacional y proteger su poder adquisitivo, esta disposición es determinada por el Banco Central de Bolivia sobre el Índice de Precios al consumidor IPC calculado por el Instituto Nacional de Estadística INE.