



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y**  
**ADMINISTRATIVA PRIMERA**  
**SENTENCIA N° 056**  
**Sucre, 10 de junio de 2019**

**DATOS DEL PROCESO Y DE LAS PARTES.**

**Expediente** : 083/2017 - CA  
**Demandante** : Administración de Aduana Interior Santa Cruz.  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo.  
**Resolución Impugnada:** Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ  
1521/2016 de 28 de noviembre.  
**Magistrada Relatora** : María Cristina Díaz Sosa.

**VISTOS:** La demanda contenciosa-administrativa de fs. 54 a 58 presentada por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016 de 28 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 60, la contestación de fs. 64 a 71 vta., los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 91 a 93 y 103 a 105 vta., respectivamente, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**I.1. Fundamentos de la demanda.**

Invocando como fundamentos legales a la Resolución de Directorio 01-017-09 y a los artículos 101 y 168 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), 53 del DS N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), 186 y 187 de la Ley N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA), la Administración Aduanera (AA) manifiesta que le sorprendió la interpretación realizada por la AGIT de la Resolución de Directorio 01-024-15 de 21 de octubre, cuando señala que la norma establece que únicamente se deben llenar los espacios importe y divisa de la Página de Documentos Adicionales de la Declaración Única de Importación (DUI) cuando se trata

de documentos soporte que constituyen facturas, ya sean de flete, seguro comercial u otras; esto, sin considerar que el art. 111 del DS 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) establece la obligación del declarante de obtener, todos los documentos soporte que señala, antes de la presentación de la declaración de mercancías, mismos que deben ser detallados en la DUI, en la parte denominada Página de Documentos Adicionales, siendo errado el criterio de la AGIT y la Agencia Despachante de Aduanas (ADA), al indicar que la contravención se encuentra mal tipificada, ya que la observación realizada indica de forma textual: *“Consignar el importe total en bolivianos o dólares convertidos al tipo de cambio vigente a la fecha de emisión del documento, para el caso de facturas de flete, seguro comerciales, etc.”*, utilizándose el término etc. para sustituir el resto de la enumeración, lo que implica que los campos 730 y 785 de forma obligatoria debieron haber consignado sus respectivos importes, constituyéndose su omisión en una contravención sancionada por la AA, en virtud del art. 183 de la LGA, ya que estos datos son determinantes para que la AA pueda establecer si existe alguna variación de valor.

### **I.2. Petitorio.**

Concluye solicitando la reversión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016 de 28 de noviembre, y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional AN-SCRZI-RSSC-106/2016 de 20 de abril.

## **II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de septiembre de 2017, cursante de fs. 64 a 71 vta., argumentando lo siguiente:

Señala que la demanda contenciosa administrativa reitera fundamentos expuestos en instancia recursiva, lo que constituye un impedimento para que este Tribunal ingrese al fondo de la acción, porque no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, conforme lo dispuesto en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Manifiesta que en la demanda se le acusa de inobservar el art. 111 del DS 25870 RLGA, aspecto insustancial en el caso de autos, pues en su resolución jerárquica estableció con claridad que no se encuentra en discusión si la Carta de Porte y MIC/DTA se constituyen o no en documentación soporte, sino si existe o no la obligación del declarante de llenar las columnas - Importe Div.- en relación a los códigos 730 y 785 de la Página de Documentos Adicionales con los datos exigidos por la aduana y que fueron el motivo de la sanción.

Refiere que del mismo modo, en la demanda se reclama que hubiese considerado mal tipificada la contravención, aspecto que evidencia que la aduana no consideró los principios de legalidad y tipicidad a momento de efectuar la subsunción de la conducta del sujeto pasivo a la norma jurídica sancionadora, de donde presume que tampoco consideró el principio de buena fe, pues limitándose a emitir criterios subjetivos y enumerar pretensiones y calificativos reiterativos, no establece una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la vulneración acusada, así como tampoco demuestra jurídicamente que la sanción emergente hubiere sido efectuada de acuerdo a los principios rectores de la actividad sancionadora en un Estado de Derecho, aplicando incorrectamente los hechos a la norma, cuando esta no es conducente para establecer ninguna sanción.

Alega que la demanda no establece los agravios que le hubiese causado la resolución jerárquica, debiendo considerarse a las aseveraciones realizadas en la demanda como confesiones espontáneas de la parte actora, conforme lo establecen el art. 404 II. del Código de Procedimiento Civil, concordantes con el art. 1321 del Código Civil, y aplicables en materia tributaria en mérito a los artículos 5 II. , 77 I. y 215 de la Ley N° 2492 CTB, ya que reconoce que la tipificación realizada por la aduana tendría su base legal en la RD 01-024-15 de 21 de octubre, que en su anexo 6 parágrafo II establece la obligación de consignar los importes al tipo de cambio vigente, para el caso de facturas de flete, seguro, comerciales, etc., entendiendo la AA que con el etc. se debería suponer que se está haciendo mención a la Carta Porte/Guía Terrestre y Manifiesto de Carga, pretendiendo imponer una

sanción en base a un supuesto incumplimiento, contraviniendo lo establecido por la Sentencia Constitucional N° 0770/2012 de 13 de agosto, pues no puede tipificarse una conducta como contravención aduanera cuando la misma se basa en supuestos incumplimientos y no en una norma jurídica expresa, previa y claramente establecida, más aún cuando conforme el Anexo I "Terminología del Procedimiento para Gestión de Manifiestos y Tránsito Aduanero" aprobado mediante RD N° 01-005-08, la Carta de Porte y el Manifiesto de Carga, no pueden ser considerados facturas, no encontrándose prevista la obligación de consignar el importe total en bolivianos respecto a los Códigos 790 y 785, para poder calificar la conducta del declarante como llenado incorrecto de datos consignados en la página de documentos adicionales, debiendo considerarse lo establecido en la Sentencia N° 141/2014 de 8 de agosto emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, resultando además incorrecto que se pretenda atribuir una conducta contravencional sobre un deber no previsto en la norma, infringiendo lo previsto en el art. 283 del DS N° 25870 RLGA.

Por último denuncia que la demanda interpuesta no posee los requisitos de una acción de puro derecho, ya que no expone los agravios que la resolución impugnada le hubiere causado bajo los alcances del principio dispositivo, limitándose a esbozar criterios sin respaldo legal que no pueden ser tomados en cuenta, habiendo la instancia jerárquica adecuado su análisis a los principios de legalidad y tipicidad desarrollados en las Sentencias Constitucionales N° 0062/2002 de 31 de julio y 1786/2011-R de 7 de noviembre, además de haber emitido una resolución exacta, precisa y relacionada con las pretensiones deducidas en el Recurso Jerárquico, considerando incluso el criterio expuesto por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia 433/2016 de 19 de septiembre, pues realizó el juicio de tipicidad, y al no encontrar la norma penal que describa la conducta y establezca la sanción de manera específica, emitió una decisión nulificadora.

Como precedente del sistema de doctrina tributaria, cita a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1471/2013 y como jurisprudencia invoca las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre, 238/2013 de 5 de julio y



54/2017 de 15 de febrero, todas emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

## **II.2. Petitorio**

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016 de 28 de noviembre, emitida por la AGIT.

## **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

**III.1** El 25 de enero de 2016, la ADA Guapay S.R.L., por cuenta de su comitente Inversiones Munchen Ltda., registró la DUI 2016/701/C-3476, que fue sorteada a canal rojo.

**III.2** Realizado el aforo físico, la AA emitió el Acta de Reconocimiento (20167013476-1610617), notificada a la ADA Guapay S.R.L. el 2 de febrero de 2016, donde hace constar como observación la comisión de la contravención de "*Llenado incorrecto de datos consignados en la página de documentos adicionales*", aplicando la sanción de UFV's 1.000.-, por no haberse consignado los importes requeridos en los códigos 730 y 785, correspondientes a la Carta Porte/Guia Terrestre y Manifiesto de Carga Internacional.

**III.3** Dentro del plazo otorgado para la presentación de descargos, el sujeto pasivo presentó nota de 5 de febrero de 2016, manifestando que la observación realizada viola el principio de legalidad y que su sanción es forzada.

**III.4** El 9 de mayo de 2016, la AA notificó a la ADA Guapay S.R.L. con la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional N° AN-SCRZI-RSCC-106/2016 de 20 de abril, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera establecida en el Acta de Reconocimiento N° 20167013476-1610617 e impuso una sanción de UFV's 1.000.-, en aplicación al anexo de la RD 01-017-09.

**III.5** Interpuesto el Recurso de Alzada, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0439/2016, que Revocó totalmente la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional. Ante esta determinación, la Administración Aduanera interpuso Recurso Jerárquico, dando lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016 de 28 de noviembre, que a su vez, resolvió CONFIRMAR la Resolución de Alzada.

#### **IV. PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos realizados en sede administrativa.

Consecuentemente, se establece que el objeto de la controversia dentro del presente proceso, radica en determinar: *Si la AGIT interpretó erróneamente la normativa tributaria para establecer la falta de tipicidad de la contravención sancionada.*

#### **V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO Y ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO**

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde y conforme a la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco, se tiene lo siguiente:

En el marco del control de legalidad que realiza este Tribunal, corresponde, en virtud a la controversia verificar la correcta aplicación de la ley en la Resolución Jerárquica impugnada, y siendo que las observaciones que realiza el demandante recaen sobre la legalidad y tipicidad de la conducta sancionada en el Sumario Contravencional, corresponde realizar las siguientes consideraciones de orden legal y jurisprudencial.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

La Constitución Política del Estado, en sus artículos 180 y 232, reconocen al principio de legalidad como principio rector de la jurisdicción ordinaria y la administración pública, así como también el art. 116 II. contempla su esencia al indicar que: *“Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible”*; entendiéndose a partir de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional Plurinacional en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0770/2012 de 13 de agosto, que: *“El principio de legalidad se constituye en un elemento sustancial de todo aquel Estado que pueda identificarse como un Estado de Derecho; resulta coincidente en la doctrina, identificar a este principio como el límite penal para que nadie pueda ser condenado por la perpetración de un hecho, si éste no se encuentra descrito como figura delictiva con el establecimiento de su correspondiente consecuencia jurídica por una ley anterior a su comisión. (...) se encuentra conformado a la vez por varios sub principios, entre ellos, el de taxatividad, referido precisamente -valga la redundancia- a la taxatividad de la norma procesal, e implica la suficiente predeterminación normativa de los ilícitos y sus consecuencias jurídicas; pues la indeterminación supone una deslegalización material encubierta; por otra parte se encuentra el principio de tipicidad que desarrolla el principio fundamental «nullum crimen, nulla poena sine lege», se aplica como la obligación de que los jueces y tribunales apliquen la ley sustantiva debidamente enmarcando la conducta del imputado exactamente en el marco descriptivo de la ley penal a efectos de no incurrir en calificación errónea que afecte al debido proceso y devenga en defecto absoluto insubsanable; (...) en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor.”*

Por su parte, el art. 6 I. num. 6 de la Ley 2492, dispone: *“I. Solo la Ley puede: 6. **Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones**”*, norma concordante con lo señalado en el art. 283 del DS N° 25870 RLGA, que establece: *“Para que un acto, hecho u omisión sea*

calificado como contravención aduanera, **deberá existir infracción de la Ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma.** Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una contravención se aplicará la sanción mayor o más grave.” (las negrillas son añadidas); ostentando la AA la facultad de calificar y sancionar administrativamente las contravenciones aduaneras, conforme lo dispuesto en el art. 284 del referido DS 25870 RLGA.

En mérito a los criterios expuestos, corresponde precisar que la potestad administrativa sancionatoria del Estado encuentra un límite en el principio de legalidad, en virtud al cual, de forma previa al procesamiento y sanción de contravenciones, debe observar si la conducta objeto del juzgamiento se encuentra descrita en la ley o reglamento como contravención o falta, para poder ser objeto de sanción, no pudiendo utilizarse la analogía como método de interpretación para suplir y/o presumir conductas o sanciones que no se encuentren expresamente establecidas en la ley.

Ahora bien, en el caso de autos, la AA emitió la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional N° AN-SCRZI-RSSC-106/2016, en la que conforme a los antecedentes y lo ratificado en su demanda, declaró probada la comisión de la contravención aduanera “Llenado incorrecto de datos consignados en la Página de Documentos Adicionales” establecida en la RD N° 01-027-07 complementada por la RD N° 01-021-15, e impuso a la ADA Guapay S.R.L. una sanción de UFV’s 1.000.-, por no haber consignado en la página de documentos adicionales de la DUI C-3476, los importes para los códigos 730 Carta Porte/Guía Terrestre y 785 Manifiesto de Carga, conforme lo dispone la RD 01-024-15 en su título VII. ANEXOS num. 6 título II. inc. F.-Importe Div., que a su vez señala: “Consignar el importe total en bolivianos o dólares convertidos al tipo de cambio vigente a la fecha de emisión del documento, para el caso de facturas de flete, seguro, comerciales, etc. En caso de fianza de seguro o boleta bancaria, consignar el monto total asegurado.”



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Es por ello que en virtud a los criterios relativos al principio de legalidad expuestos precedentemente, corresponde identificar cual la obligación impuesta por la norma cuya infracción habría dado lugar a la contravención (taxatividad), para posteriormente evidenciar si el accionar del sujeto pasivo se adecua a la conducta contraventora (tipicidad), con el fin de verificar la denuncia de errónea interpretación normativa que sostiene el demandante contra la AGIT.

En este sentido, se tiene que la RD 01-024-15, en su parte pertinente, establece la obligación de consignar en la página de documentos adicionales el importe de los documentos que se detallan en la misma, pero sólo para el caso de facturas de flete, seguro, comerciales, etc., además en los casos en que hubiese fianza de seguro o boleta bancaria, en los que se deberá consignar el monto total asegurado; evidenciándose que esta disposición no prevé de forma expresa el llenado de la casilla de importe para la Carta Porte/Guía Terrestre y el Manifiesto de Carga, incumpliendo con el sub principio de taxatividad.

Asimismo, el argumento de la AA referido a que el término "etc.", contenido en la norma que regula la obligación, debe ser entendido como inclusivo de todos los demás documentos soporte descritos en el art. 111 del DS 27580 RLGA, no puede ser considerado válido, pues carece de asidero legal y resulta una interpretación extensiva y aislada del término "etc.", realizada de manera unilateral por la AA y que no considera de forma global el texto de toda la disposición normativa, toda vez que la norma en cuestión no refiere en ningún momento a la obligación de consignar los importes de todos los documentos soporte registrados en la página de documentos adicionales, sino que por el contrario, cuando refiere de forma específica "para el caso de", establece una limitación a la obligación, precisando que esta solo es imperativa cuando se realice el registro de facturas de flete, seguro, comerciales, etc., donde el término "facturas de", que precede a la enumeración, engloba también a la expresión "etc.", entendiéndose a partir de una interpretación integral del texto normativo indicado, que la obligación de registro del importe, recae sólo en los casos en que los documentos adicionales fueran **facturas** de flete, seguro, comerciales o de

cualquier otro tipo, interpretación que coincide con el criterio expresado por la AGIT en la Resolución Jerárquica.

Consiguientemente, la conducta de la ADA Guapay S.R.L., de omitir consignar los importes y divisas para los códigos 730 Carta Porte/Guía Terrestre y 785 Manifiesto de Carga, en la página de documentos adicionales de la DUI C-3476, no contraviene lo dispuesto en la RD 01-024-15, por cuanto ninguno de estos documentos ostenta la condición de factura, así como tampoco el registro de sus importes se encuentra establecido como deber u obligación de forma expresa en la norma cuya infracción se acusa, por lo que en observancia del principio de tipicidad, como elemento que hace al principio de legalidad, se concluye que la conducta observada, no se enmarca en la descripción de la contravención aduanera de *"Llenado incorrecto de datos consignados, en la Página de Documentos Adicionales"*, establecida en la RD N° 01-027-07 complementada por la RD N° 01-021-15, no pudiendo aplicarse la analogía o interpretación extensiva para configurar una contravención.

Finalmente, lo alegado por la AA en relación a la importancia de la consignación de estos datos para la determinación del valor, al ser este un argumento nuevo invocado recién en la demanda contenciosa administrativa, en resguardo del principio de congruencia, no puede ser dilucidado por esta instancia, por no haber sido conocido ni resuelto por la instancia jerárquica, además de no encontrarse fundamentada la afectación o variación en el valor que generaría la omisión de consignación de estos datos.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado inconsistencia o errónea interpretación de normas que generen vulneración de derechos, en el ejercicio del control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016.



Estado Plurinacional de Bolivia  
 Órgano Judicial

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley N° 620, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 54 a 58, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1521/2016 de 28 de noviembre, emitida por la AGIT.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

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

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N°...5.6...

Fecha: 10 de junio de 2017

Libro Tomas de Razón N° 1

Ante mí:

*[Firma]*  
 Lic. del Rosario Vitar Gutiérrez  
 SECRETARIA DE SALA  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Firma]*  
 Alexia  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA