



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 58
Sucre, 14 de junio de 2019

Expediente : 098/2017-CA
Demandante : Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Gerencia Regional Santa Cruz – Aduana Nacional
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso : Contencioso Administrativo
Distrito : La Paz
Magistrado Relator : Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 60, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz representada por Jesús Salvador Vargas Cruz en su condición de Administrador de Aduana Interior de Santa Cruz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1646/2016 de 13 de diciembre; el Decreto de admisión de fs. 63; la contestación a la demanda de fs. 67 a 74 y vta.; la Réplica de fs. 103 a 105; la Dúplica de fs. 108 a 110; el Decreto de autos para sentencia de fs. 112; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

El 25 de enero de 2016, la Agencia Despachante de Aduana (en adelante ADA) GUAPAY S.R.L., por su comitente INVERSIONES MUNCHEN LTDA., presentó ante la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (en adelante AN), la Declaración Única de Importación (en adelante DUI) C 3478 (fs. 34), para la importación de una motocicleta marca RATO.

El 1º de febrero de 2016, la AN notificó a la ADA GUAPAY S.R.L., con el Acta de Reconocimiento 20167013478-1610617 de 1 de febrero de 2016 (fs. 32 y vta.), el cual en su parte 2, señala: "...Se emite una contravención de 1000 UFVs al declarante por llenado incorrecto de datos consignados en la Página de Documentos Adicionales, en el código 730 CARTA PORTE/GUÍA TERRESTRE en Importe debieron consignar: 300 y en Div. (Moneda): USD así como también el Código 785 MANIFIESTO DE CARGA debieron consignar en Importe 300 y en Div. USD tal como figura en los documentos presentados a esta Administración Aduanera y de acuerdo al Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo GNN-M01 Versión 4. en donde establece claramente que en Importe, Div. se debe 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. En este Caso en el CRT y MIC, en ambos documentos se detalla el monto total de 300 USD, los cuales no

han sido consignados en la PÁGINA DE DOCUMENTOS ADICIONALES de la DUI, por ende corresponde el cobro de 1000 UFVs al declarante de acuerdo a la CIRCULAR 189/2015." (Textual).

Mediante nota N° 108ADG/2016 de 3 de febrero (fs. 30 a 31), la ADA GUAPAY S.R.L., presentó descargos contra la citada Acta de Reconocimiento.

El 7 de junio de 2016, la AN notificó personalmente a la ADA GUAPAY S.R.L. (fs. 17), con la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional N° AN-SCRZI-RSSC-233/2016 de 23 de mayo (fs. 18 a 22), que declaró probada la comisión de la contravención aduanera del Acta de Reconocimiento 20167013478-1610617, por llenado incorrecto de datos consignados en la Página de Documentos Adicionales de la DUI C 3478, imponiendo la sanción de UFV s1.000.- en aplicación de la Resolución de Directorio N° RD 01-017-09.

Contra la citada Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional, la ADA GUAPAY S.R.L. interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (en adelante ARIT), mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0522/2016 de 23 de septiembre (fs. 41 a 49 Anexo 1), que revocó totalmente la resolución recurrida.

Contra la citada Resolución del Recurso de Alzada, la AN interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT), mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1646/2016 de 13 de diciembre (fs. 87 a 96 Anexo 1), que confirmó la resolución recurrida.

El 6 de marzo de 2017, la AN interpuso demanda contenciosa administrativa (fs. 56 a 60), contra la citada Resolución de Recurso Jerárquico.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA Y LA CONTESTACIÓN:

Demanda.

Fundamentos de hecho.

Realizando la relación de hechos, señaló que los documentos soporte previstos en el art. 111 del Decreto Supremo N° 25870 de 11 de agosto de 2000 Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA), con énfasis en el inc. b) sobre documentos de embarque (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), deben ser detallados en la página de documentos adicionales de la DUI, por lo que no se puede indicar que la contravención se encuentra mal tipificada ya que el inciso F. "PÁGINA DE DOCUMENTOS ADICIONALES" punto "Importe, Div." del Anexo 6 de la Resolución de Directorio N° RD 01-024-15 de 21 de octubre de 2015, que aprueba el Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo GNN-M01 Versión 4, prevé que en dicha página de documentos adicionales, se debe: *"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."* (Resaltado y subrayado añadidos).



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Manifestó que el término "**etc.**" Etcétera [del latín "et cetéra", literalmente significa "y lo demás"] es una expresión usada para **sustituir el resto de la enumeración**, lo que significa que en los códigos 730 y 785 de la página de documentos adicionales de la DUI, se debió consignar el monto del importe, dato importante y fundamental para determinar si existe variación de valor.

Petitorio.

Solicitó la reversión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1646/2016, confirmándose la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional N° AN-SCRZI-RSSC-233/2016.

Admisibilidad.

Mediante Decreto de 13 de marzo de 2017 de fs. 63, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2 núm. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose traslado al demandando y notificación al tercero interesado, con provisión citatoria en ambos casos.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, mediante memorial cursante de fs. 67 a 74 y vta., respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa, como sigue:

1. Refiere que los argumentos de la demanda son una reiteración de los fundamentos expuestos en instancia recursiva, lo que sería un impedimento para ingresar al fondo de la acción conforme se ha establecido en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio.

2. Afirma que el demandante olvidó el punto medular de la controversia, vinculado a la existencia o no de la obligación de llenar los datos exigidos por la AN y que fueron motivo de sanción.

Manifiesta que la AN no consideró los principios de legalidad y tipicidad al momento de efectuar la subsunción de la conducta del sujeto pasivo a la norma jurídica sancionadora

3. La demanda no establecería los agravios que le causa la Resolución Jerárquica impugnada, mas al contrario, constituye en una confesión espontanea que exime de prueba conforme al art. 404 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975) concordante con el art. 1321 del Código Civil (CC), considerando que la tipificación realizada por la AN se basa en la RD 01-024-15 de 21 de octubre de 2015, que aprueba el procedimiento del régimen de importación para el consumo GNN-M01 versión 04, norma reglamentaria que en el Anexo 6 parágrafo II inc., establece: "*Consignar el importe total en bolivianos o dólares convertidos al tipo de cambio vigente a la fecha de emisión de la documentación para el caso de facturas de flete, seguro, comerciales, etc.*", en el que supondrían

que "etc.", estaría haciendo mención a la carta PORTE/GUIA terrestre y manifiesto de carga, lo que a simple vista, implica que la AN pretende imponer una sanción en base a un supuesto incumplimiento, contraviniendo indeliberadamente con lo establecido en la Sentencia Constitucional (SC) N° 0770/2012 de 13 de agosto, al basar la sanción en supuestos incumplimientos y no en una norma jurídica expresa y previamente establecida.

La demanda establece, que conforme a lo previsto en el Anexo I aprobado por la RD N° 01-005-08 de 19 de febrero y complementado por la RD N° 01-020-09 de 27 de octubre, modificado por la RD N° 01-001-13 de 10 de enero de 2013, la carta porte es un documento de embarque, el que respalda la emisión de un manifiesto internacional de cargo y/o una declaración de tránsito aduanero; en tanto que el manifiesto de carga, es el documento que detalla la relación de toda carga transportada por el medio de transporte, así como las carencias de este, consiguientemente la carga de porte/guía aérea, ni el manifiesto de carga, pueden ser considerados como facturas, bajo ese precepto no se tendría prevista la obligación del declarante, de llenar en la página de documentos adicionales, las columnas de importe y DIV., consignando el importe total en bolivianos o dólares convertidos al tipo de cambio vigentes a la fecha de emisión de los documentos, respecto a los códigos 730- carta de Porte/Guía aérea y 785-Manifiesto de Carga, al no tratarse de facturas, conforme prevé el mencionado procedimiento de importación a consumo.

4. La entidad demandante no ha fundamentado los agravios sufridos por la Resolución Jerárquica impugnada, la cual adecuó su análisis a los principios básicos del ordenamiento jurídico nacional, entre ellos la legalidad; asimismo, la norma jurídica señalada por la AN no describe de manera taxativa la conducta que debió observar el sujeto pasivo, por lo que incurriría en una indeterminación arbitraria, porque la conducta reprochable es un supuesto asumido como verdad, incumpliendo con el principio de legalidad.

5. Acudiendo a su Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, cita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1471/2013, que versa sobre la prohibición de sancionar aplicando analogía.

Finalmente, cita la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referida al deber de la parte actora de establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos la errada interpretación de la normativa en la que habría incurrido la AGIT; la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referida al impedimento de ingresar al fondo cuando el demandante se limita a copiar los recursos interpuestos en instancia recursiva administrativa; y la Sentencia N° 54/2017 de 15 de febrero, que versa sobre el principio de legalidad; en base a las cuales señaló que la demanda tiene que establecer y demostrar con argumentos apropiados, la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que incurrió la AGIT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Petitorio.

Solicitó declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la AN; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1646/2016.

Réplica y dúplica.

La AN por memorial de fs. 103 a 105, presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial de fs. 108 a 110, presentó dúplica pidiendo declarar improbada la demanda contenciosa administrativa.

Tercero interesado.

Conforme a la diligencia de notificación de fs. 81, el tercero interesado fue notificado el 7 de noviembre de 2017, con el tenor íntegro de la provisión citatoria; sin embargo, no se apersonó, por lo que habiendo resguardado sus derechos, se prosigue conforme a ley.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La controversia radica en establecer si de acuerdo al término "**etc.**", inserto en el inciso F. "PÁGINA DE DOCUMENTOS ADICIONALES" punto "Importe, Div." del Anexo 6 de la Resolución de Directorio N° RD 01-024-15; la ADA GUAPAY S.R.L., debió consignar el importe y moneda de la carta porte/guía terrestre código 730 y del manifiesto de carga código 785, en la página de documentos adicionales de la DUI C 3478.

IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que solo se debe analizar la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Luego de los trámites de Ley conforme se desprende de los antecedentes; se pasa a resolver el fondo de la causa, analizando a los puntos traídos en la demanda, en los siguientes términos:

Doctrina aplicable al caso

Para el ejercicio de la facultad punitiva, se debe considerar lo dispuesto por el art. 116 párrafo II de la Constitución Política del Estado (en adelante CPE), que establece: "*Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible*" (Textual); en ese entendido, el hecho sancionado debe fundarse de forma clara y puntual en una ley

anterior al proceso sancionador; asimismo, la sanción a imponerse debe estar plasmada en la normativa.

Además, se debe tomar en cuenta el **principio de legalidad** instituido en el art. 6 del CTB, que bajo el epígrafe de "Principio de legalidad o reserva de la ley" dispone: "*I. Solo la ley puede: ... 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones*" (Textual), por su parte, el art. 8 parágrafo III del mismo Código, dispone: "*La analogía será admitida para llenar los vicios legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones ni modificar normas existentes*" (Resaltado añadido); asimismo, se debe observar el art. 283 del RLGA, que en concordancia con lo citado, reglamenta: "*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.*" (Textual).

Respecto a la taxatividad como elemento esencial del principio de legalidad, el Tribunal Constitucional Plurinacional emitió la Sentencia Constitucional Plurinacional Nº 0141/2018-S3 de 2 de mayo, que con referencia en la SCP 0394/2014 de 25 de febrero, que a su vez hace referencia a la SCP 0137/2013 de 5 de febrero, estableció línea jurisprudencia uniforme, de acuerdo a lo siguiente: "**III.2. El principio de taxatividad como elemento esencial del principio de legalidad en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora**

Asimismo, la Sentencia Constitucional Plurinacional referida supra, estableció que: "En líneas precedentes se ha establecido que el carácter material del principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica de los ciudadanos y las ciudadanas por cuanto les permite conocer cuándo y por qué motivos pueden ser objeto de penas o sanciones ya sean privativas de la libertad o administrativas o de otra índole evitando de esta forma toda clase de arbitrariedad o intervención indebida por parte de las autoridades respectivas (SSCC 0035/2005, 22/2002).

En esta perspectiva, cumple referirse al principio de taxatividad como elemento esencial del principio de legalidad que forma parte del carácter material del principio de legalidad. Así se ha pronunciado la SC 0022/2006 de 18 de abril, al señalar que: 'Del principio de legalidad emerge el principio de taxatividad de la norma penal o disciplinaria, que implica la suficiente predeterminación normativa de los ilícitos y sus consecuencias jurídicas; (...)'

...el principio de taxatividad 'que exige que las conductas tipificadas como faltas disciplinarias, sean descritas de forma que generen certeza, sin necesidad de interpretación alguna, sobre el acto o conducta sancionada, así como sobre la sanción impuesta, pues la existencia de un precepto sancionador sin la suficiente claridad del acto que describe como lesivo a un bien jurídico protegido, puede dar lugar a que sean las autoridades encargadas de aplicar dicho precepto quienes creen el tipo para adecuarlo a la conducta procesada, lo que no coincide con los principios de legalidad y debido proceso'. (...)

Asimismo determinó que solamente puede imponerse una sanción administrativa cuando ésta esté específicamente establecida por ley de acuerdo al principio de taxatividad, por lo mismo, entendió la legalidad en materia sancionatoria, condicionada al principio de certeza o taxatividad como garantía material, que garantiza la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones establecidas. (...)



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva" (el subrayado corresponde al texto original y las negrillas nos corresponden)." (Textual).

A mayor abundamiento, se tiene a bien citar a Eugenio Raúl Zaffaroni, que en su libro "EN BUSCA DE LAS PENAS PERDIDAS" página 247, ilustra: "2. **Principio de máxima taxatividad:** A la luz de este principio resultan claramente inconstitucionales los tipos sin límites ciertos, las escalas penales con máximos indeterminados y los presupuestos penales administrativizados que no conocen la tipicidad legal y los que, incluso estando en la órbita judicial, se dejan librados a tipicidades de construcción judicial.

Implica la proscripción de toda integración analógica de la ley pena e impone su interpretación restrictiva como regla general."(Textual).

Resolución del caso concreto.

Para el caso, se verificará si la imposición de la sanción cumple con el marco legal, jurisprudencial y doctrinal expuestos, a este efecto se tiene a bien citar el punto "Importe, Div." inc. F. "PÁGINA DE DOCUMENTOS ADICIONALES" Anexo 6 de la Resolución de Directorio N° RD 01-024-15 de 21 de octubre de 2015, que reglamenta:

"Consignar los datos detallados a continuación, de todos los documentos soporte necesarios para el despacho de importación...

• Importe, Div.

*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."* (Resaltado y subrayado añadidos).

La AN arguye en su demanda que la imposición de la sanción es correcta y lo establecido en la Resolución de Directorio N° RD 01-024-15, se encuentra correctamente tipificado, toda vez que el término "**etc.**" es una expresión usada para **sustituir el resto de la enumeración**, lo que significa que en los códigos 730 y 785 de la página de documentos adicionales de la DUI, debió haberse consignado el monto del importe, dato importante y fundamental para determinar si existe variación de valor.

Analizado ese razonamiento, es evidente que el término "**etc.**" no cumple con la taxatividad requerida por el principio de legalidad en materia sancionadora, pues al no ser suficientemente determinada, pudiendo ser ampliada según el caso, dio lugar a que la AN efectúe una interpretación extensiva de la normativa antes citada, subsumiendo la conducta de la ADA GUAPAY S.R.L., a la conducta 4 del Anexo de la Resolución de Directorio N° RD 01-017-09, que sanciona el llenado incorrecto de datos consignados en la página de documentos adicionales con la multa de UFV's1.000.-; en

consecuencia, es irrefutable que la sanción así impuesta, es contraria al principio de legalidad establecido en los arts. 6 parágrafo I num. 6 y 8 parágrafo III del CTb y el art. 283 del RLGA, toda vez que no se tiene garantía de la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones establecidas.

Corresponde aclarar que en el presente caso, no se discute si la ADA GUAPAY S.R.L. presentó o no los documentos soporte previstos en el art. 111 inc. b) del RLGA, *máxime*, si se considera que el no presentar dicha documentación se encuentra sancionada por el num. 5 del Anexo I de la Resolución de Directorio Nº RD 01-017-09, tipificación específica al efecto; consiguientemente, la cita del art. 111 inc. b) del RLGA, como fundamento que relaciona los documentos que se deben presentar como soporte de la DUI, con los datos a ser llenados en la página de documentos adicionales de dichos documentos, no tiene relación con la especie.

Habiendo la autoridad demanda establecido que la normativa aplicada para la sanción de la conducta de la ADA GUAPAY S.R.L. transgrede el principio de legalidad y la prohibición de aplicar la analogía en materia sancionadora administrativa, se tiene que la resolución impugnada efectuó una aplicación correcta de la normativa a tiempo de confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0522/2016, que deja sin efecto la multa de UFV's 1.000.-, impuesta por la Resolución Sancionatoria de Sumario Contravencional Nº AN-SCRZI-RSSC-233/2016 de 23 de mayo. Por el contrario, la entidad demandante, no ha demostrado los extremos de la demanda, no advirtiéndose alguna causal para revocar como se pide.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 60, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada por su Administrador Jesús Salvador Vargas Cruz; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1646/2016 de 13 de diciembre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

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

Sentencia Nº 53

Fecha: 19 de junio de 2017

Libro Tomos de Razón Nº 7

Esteban Miranda Terán
Llc. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Ante mí:

Página 8 de 8

Vilmar Vilmar Vilmar Vilmar
Vilmar Vilmar Vilmar Vilmar
SECRETARÍA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA