



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA N° 73/2017

EXPEDIENTE : 368/2015
DEMANDANTE : Gerencia regional Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB)
DEMANDADO(A) : Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO : Contencioso Administrativo
RESOLUCIÓN IMPUGNADA : R.J. AGIT-RJ 1544/2015 de fecha 28/08/2015
MAGISTRADO RELATOR : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas
LUGAR Y FECHA : Sucre, 3 de abril de 2017

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 28 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto (fs. 7 a 17), el memorial de contestación de fs. 93 a 100, el memorial de contestación del tercero interesado de fs. 107 a 113, el memorial de réplica de fs. 118 a 121 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda

Que, Paul Roberto Castellanos Zenteno y Jorge Luis Querejazu Paz, en su condición de Gerente Regional y Abogado Apoderado Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), respectivamente, en virtud del Memorando N° 1533/2012 de 26 de septiembre (fs. 1) y del Testimonio de Poder N° 350/2014, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 14 correspondiente al Distrito Judicial de Tarija (fs. 2 a 5 vta.), se apersonaron por memorial de fs. 148 a 28 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, y en el art. 2 de la Ley N° 3092, interponen demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto.

Iniciaron el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes administrativos, que en síntesis se resumen en lo siguiente:

I.1.1.- Manifestaron que el 23 de enero de 2014, se presentó ante la Aduana Frontera Yacuiba, la Declaración Única de Importación (DUI) 2014/621/C-1372, tramitada por la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) "Virgen del Milagro SRL.", para su comitente Goretty Marisol Farell Carrasco, correspondiente a una excavadora tipo oruga, marca Caterpillar, modelo 320 D, potencia de 140 HP, de 6.400 centímetros cúbicos de cilindrada, motor a diésel, con chasis N° CAT0320DJA6F01107, con valor FOB declarado de \$us. 110.000,-

Que en base al art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), mediante Diligencia Parte I (20146211372), de 24 de enero de 2014, se hizo conocer al declarante que se generó duda razonable sobre el valor declarado, en base a los siguientes factores de riesgo: Precios ostensiblemente bajos; inexactitud en el llenado de las casillas de la Declaración Andina del Valor; valores declarados para una mercancía importada al territorio aduanero comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen.

I.1.2.- Que el 31 de enero de 2014, mediante Diligencia Parte II, se comunicó a la ADA "Virgen del Milagro SRL." que se rechaza el valor declarado por el importador, determinándose un valor en sustitución, en el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, de acuerdo con lo que establece la Decisión 6.1 de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Que en virtud de lo anterior, el 31 de enero de 2014, se emitió el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor (20146211372), notificada el 3 de febrero de 2014, aceptando el declarante la reliquidación en su condición de representante del importador, efectuando en la misma fecha el pago correspondiente al monto ajustado, mediante recibos del Banco Unión N° 2312 por Bs. 10.842,- y 2314 por Bs. 2.866,- con lo que la Administración Aduanera autorizó el levante a la DUI 2014/621/C-1372, con lo que concluyó el proceso de ajuste de valor, sin que constituya proceso sancionador.

I.1.3.- Que el 18 de septiembre de 2014 se emitió el Informe Técnico AN-GRT-UFITR N° 0251/2014, "**...que establece la presunción de comisión de contravención tributaria por omisión de pago por parte de la operadora Goretty Marisol Farell Carrasco, por la tramitación de la DUI 2014/621/C-1372 de 23/01/2014, declarando precios ostensiblemente bajos por la**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

mercancía consignada, estableciéndose un tributo omitido total de 38.696,55 UFV's, importe que incluye el tributo, intereses y multa del 100% actualizado a la fecha del informe. Asimismo establece la presunta comisión de contravención aduanera por llenado incorrecto en las casillas 73, 74 y 81,6 de la DAV 149570 de 20/01/2014."

Que a continuación se emitió la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 de 19 de septiembre, notificada de forma personal a la operadora el 21 de octubre de 2014, habiendo la contribuyente, presentado descargos según detalle que indica.

A continuación realizaron una larga relación del resultado de la fiscalización y de los seis métodos de determinación del valor, para señalar finalmente que de acuerdo con la secuencia procesal seguida y en virtud del Informe Técnico AN-GRT-UFITR N° 0427/2014, el 17 de diciembre de 2014 se emitió la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 216/2014, que dispuso declarar firme la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 por omisión de pago en la suma de UFV 38.696,55

Por otra parte, declaró extinguida la comisión de contravención aduanera por descripción incorrecta de la mercancía en las casillas 73, 74 y 81.6 de la Declaración Andina de Valor N° 149570 por el pago de la totalidad de la multa a través del recibo emitido por el Banco Unión N° R-19988 de 17 de noviembre de 2014; resolución notificada personalmente a la operadora el 5 de febrero de 2015.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Hicieron referencia a la indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 ahora impugnada.

Citando el punto xxi de la Fundamentación técnica jurídica de la resolución impugnada, sostuvieron que es contradictoria, arbitraria y atentatoria del principio de verdad material, haciendo una distinción sobre el procedimiento para la determinación del valor durante el despacho aduanero, que se encuentra regulado por el art. 260 del Decreto Supremo (DS) N° 25870 y que tal como dispone la norma citada, durante el procedimiento de ajuste de valor efectuado para el despacho de la DUI 2014/621/C-1372, la ahora demandante no fue sujeto de sanción; pero que habiéndose identificado que el valor referencial utilizado al momento del despacho no se aplicaba en forma íntegra o correcta a las

características de la mercancía declarada sobre la base de nuevos elementos, contenidos en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014 de 3 de junio, dio inicio al proceso de control diferido.

Refirieron parte de la página 13 de la resolución pronunciada en recurso de alzada, ARIT-CBA/RA 0483/2015, en relación con la diferencia entre la Orden de Control Diferido y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor. Por otra parte, hicieron referencia a la cita en la página 12 de la resolución impugnada, sobre la Resolución Administrativa RA-PE N° 01/012/13, que Aprobó el Procedimiento del Régimen de Importación para Variación de Valor.

Reiteraron la aplicación normativa del art. 49 del DS N° 27310, que permite que sobre la base de los arts. 21 y 100 de la Ley N° 2492, se ejerza la facultad de control en forma posterior al despacho aduanero, para evaluar entre otros aspectos, los relativos al valor de la mercancía, por lo que de acuerdo con lo señalado en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014, el precio de referencia ascendería a la suma de \$us. 154.039,- razón por la que la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, establece la multa por omisión de pago por un total de UFV 38.696,55.

Dijeron que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), invirtió lo dispuesto por el art. 76 de la Ley N° 2492, porque en el presente caso el sujeto pasivo en ningún momento demostró que el valor declarado es realmente el valor pagado o por pagar para la mercancía objeto de importación, tal como dispone el art. 252 del DS N° 25870; que sin embargo, la Administración Aduanera efectuó el procedimiento de determinación respetando el debido proceso.

Indicaron que como se manifiesta en la memoria de las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, sobre la prueba, en las páginas 69 y 70, al referirse a la carga formal y la carga material de la prueba, se hace referencia a dos aspectos diversos a partir de los cuales se puede abordar el tema. También sobre la carga de la prueba, citó como precedente la Resolución STG-RJ/488/2007, para retornar a la referencia sobre las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario y citar parte de las páginas 16 y 17 sobre la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación, aclarando que si bien se refiere a normativa tributaria de la República Argentina, es plenamente aplicable al marco normativo del art. 76 del Código Tributario Boliviano.

Manifestaron que es falso lo sostenido por la AGIT en el punto xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada cuando señala que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

“...la Administración Aduanera no ha aportado nueva documentación o nuevos elementos de cargo...”, cuando la propia Vista de Cargo, en el punto 4 de antecedentes, señala el precio correcto que debe aplicarse a la mercancía declarada en la DUI C-1372, por lo que la AGIT generó una resolución discordante con la realidad objetiva y fuera del marco legal, afirmando que conforme al principio de verdad material, el sujeto pasivo omitió parcialmente el pago de los tributos para la nacionalización de la mercancía objeto de la DUI C-1372.

I.2.2.- Sobre la violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica, sobre la base del contenido del art. 410 de la Constitución Política del Estado, señalaron que el principio de legalidad es la aplicación objetiva de la ley, evitando así una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma, como sucedió al pretender motivar la ilegal Resolución AGIT-RJ 1544/2015, ahora impugnada.

Citaron a continuación la Sentencia Constitucional N° 1846/2004 de 30 de noviembre, resaltando la comprensión sobre el hecho que la interpretación de una norma no puede conducir a la creación de una norma distinta de la interpretada.

I.3.- Petitorio.

Concluyeron el memorial solicitando que en virtud a que se realizó “...una indebida valoración de la prueba, por tanto el Debido Proceso y ha efectuado una errónea interpretación y aplicación de la Constitución Política del Estado y las normas vigentes aplicables a este caso, creando una norma distinta a la interpretada, violando el principio de legalidad, seguridad jurídica y verdad material...”, en base de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, dejando en consecuencia sin efecto la resolución impugnada, ordenando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita una nueva, realizando una correcta interpretación y aplicación de la ley sobre la base de la sana crítica y en resguardo de los derechos y garantías constitucionales.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA (Autoridad demandada)

Que, subsanada la observación de fs. 31, por providencia de fs. 35 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la

resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre provisión compulsoria para la notificación del tercero interesado, Goretty Marisol Farell Carrasco, en el domicilio sito en calle Teniente Aponte N° 96, Barrio Los Choferes, UV-006, Mza-002 de la ciudad de Santa Cruz, encomendándose su cumplimiento a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de notificación a Goretty Marisol Farell Carrasco en su condición de tercero interesado como consta por la literal de fs. 61, por providencia de fs. 62 se ordenó su arrimo al expediente, con noticia de partes.

Por otra parte, cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, como consta a fs. 87, fue devuelta con el memorial de fs. 88, ordenándose su arrimo al expediente, con noticia de partes.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 93 a 100, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la autoridad demandada, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933, que cursa a fs. 91; en este sentido, teniéndose por contestada la demanda, se corrió traslado para la réplica.

El citado memorial, en síntesis señala:

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Sobre la indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera, efectuó una cita doctrinal acerca de la verdad material, correspondiente a Alberto Pacci Cárdenas, en su obra, El Procedimiento Contencioso Tributario; como también sobre el mismo concepto, citó la Sentencia Constitucional N° 427/2010-R de 28 de junio; asimismo sobre este tópico, transcribió parte de la Sentencia N° 131/2013 de 17 de abril, pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

A continuación, efectuó una relación de todos los hechos concretos y verificables en su concepto, detallando la notificación a la contribuyente con la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Orden de Control Diferido AN-GRT-UFITR N° 034/2014, el 20 de agosto de 2014; que en respuesta a lo anterior, el sujeto pasivo mediante nota de 4 de septiembre de 2014, presentó documentación consistente en: Giro bancario, condición de pago y documento único de salida, como también valores referenciales de machinery zone.com que exponen valores más bajos que el que pagó, de mismo modo, que la agencia aduanero respondió a la Diligencia Parte I (20146211372), presentando valores referenciales de internet y documentos de respaldo para la internación legal.

Que el 21 de octubre de 2014, se notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014, que establece una deuda de UFV 38.696,55 por concepto de IVA, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, además de la multa de UFV 500,- por contravención aduanera por llenado incorrecto de las casillas 73, 74 y 81.6 de la DAV.

Que el 17 de noviembre de 2014, Goretty Marisol Farell Carrasco, notificada con la Vista de Cargo, presentó nota en la que refiere la presentación de descargos ante la notificación con el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° 20146211372, manifestando que en ninguna parte de la Ley General de Aduanas ni de su reglamento, existe la figura de la reliquidación, por lo que el 17 de diciembre de 2014, se emitió la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, que declaró firme la vista de cargo.

Que en ejercicio de sus facultades, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido; que se señaló en la resolución determinativa, la existencia de duda razonable sobre el valor declarado de acuerdo con el art. 49 de la Decisión 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), habiéndose evidenciado que se procedió a efectuar el descarte sucesivo de los métodos de valoración. Manifestando previamente que la operadora efectuó el pago de la diferencia, considerando como aceptación de un nuevo valor de sustitución.

Que en virtud del Acta de Diligencia de Control Diferido AN-GRT-UFITR 056/2014, se solicitó a la contribuyente la presentación de una complementación escrita y otras pruebas documentales que certifiquen el precio realmente pagado o por pagar; que las observaciones efectuadas durante el despacho, son las mismas que las identificadas en el proceso de control diferido y que se fundan en las mismas que fueron detectadas en el control durante el despacho.

Que se advierte que el origen del control diferido, emerge de la revisión de los reportes del aforo, habiéndose establecido un nuevo valor en aduana

obtenido de la página machinery zone.com, la que posteriormente no fue tomada en cuenta por no ajustarse a la realidad física de la mercancía, que se encontraba deteriorada.

Que de acuerdo con la relación precedente, se evidencia que los valores obtenidos por la Administración Aduanera fueron logrados de manera objetiva e imparcial, destacándose que la diferencia del importe fue reconocida y pagada por la operadora en aplicación del art. 259 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin que se hubiera demostrado que el origen del control diferido corresponde a observaciones distintas que las consideradas durante el despacho.

Citó en relación con lo anterior, el Anexo 9 del Acta de Reconocimiento /Informe de Variación de Valor, de la RA-PE 01-012-13 de 20 de agosto, que aprueba el Procedimiento del Régimen de Importación al Consumo, en la parte de resultados de la notificación del cuadro modelo, con lo que según sostiene, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió el recurso de acuerdo a derecho. Preciso que la Administración Aduanera *"...no probó que se configuró lo establecido en el Artículo 54, Numeral 2 de la Resolución N° 846 (Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571), o lo señalado en la parte de Resultados de la Notificación del Anexo 9 referido al Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor, sobre la DUI C-1372; para efectuar un Control Diferido en vista a que se realizó un Control Durante el Despacho de la citada DUI, el cual estableció un nuevo valor de la mercancía que fue aceptado y pagado por el Sujeto Pasivo sin que la Administración Aduanera hubiese aportado nueva documentación que compruebe mala fe, dolo o que no se hubiese aplicado correctamente los Métodos de Valoración."*

II.2.- En relación con la violación del principio de legalidad y seguridad jurídica acusados, señaló que es importante destacar respecto al control diferido, la normativa que señala: El art. 48 del DS N° 27310, los arts. 21 y 100 de la Ley N° 2492, el art. 258 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en la Resolución RA-PE N° 01-003-14 de 26 de febrero, que aprobó el Procedimiento de Control Diferido, que éste se aplica en el marco de: a) La Decisión 778 de la CAN; b) la facultades establecidas para la Aduana Nacional, en los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, citando a continuación una extensa porción de la fundamentación de la resolución impugnada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Citó a continuación la Sentencia Constitucional 275/2010 de 7 de junio, sobre el principio de legalidad, aclarando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), resolvió revocar totalmente la resolución pronunciada en alzada y dejar sin efecto la deuda tributaria, como la sanción por omisión de pago de la DUI C-1372, establecida en la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014 de 17 de diciembre, de conformidad con la normativa citada y los fundamentos expresados.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada, citando a continuación la Sentencia Constitucional N° 498/2011-R de 25 de abril, sobre los elementos del debido proceso, aplicables en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

II.3.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Tarja de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Prosiguiendo el desarrollo del proceso, de fs. 107 a 113, cursa el memorial de contestación y que propugna el fallo de la AGIT, presentado por el tercero interesado, dando respuesta a la demanda; providenciado el mismo, se tuvo apersonada a Goretty Marisol Farell Carrasco, en la condición señalada, manifestando que no ha lugar a la consideración de la observación relativa a la perención de instancia y que en lo demás, se considerará en todo cuanto fuere y tuviere lugar en derecho.

III.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA (Tercero interesado)

A través de este memorial, luego de las observaciones previas a la perención de instancia, efectuó una extensa relación de hechos, de consideraciones acerca de la resolución pronunciada en alzada, lo mismo que de la resolución jerárquica, argumentando a continuación, lo que en síntesis se señala:

III.1.- Afirmó que al momento del despacho aduanero ya se observó el valor de la maquinaria, argumentando que el Sistema SIVA de la Aduana Nacional, arrojaba un valor mayor, el que fue aceptado y pagado; que sin embargo, en virtud de una fiscalización posterior, se pretende hacer pagar un monto mayor y bajo el mismo argumento, lo que se considera una doble sanción, no permitida por las leyes, bajo el aforismo *non bis in ídem*.

III.2.- Alegó que los nuevos argumentos que se insertaron en la demanda contenciosa administrativa y que no fueron parte del proceso recursivo, se constituyen en un elemento incongruente que no debe ser considerado por este Supremo Tribunal de Justicia, citando al respecto la Sentencia N° 510/2013 de 26 de noviembre; adicionalmente, respecto de la aplicación del aforismo *non bis in ídem*, citó la Sentencia N° 434/2015 de 7 de octubre, ambas emitidas por este Supremo Tribunal de Justicia.

III.3.- Como conclusión expresó: **a.-** Que al momento del despacho ya se reajustó el valor de la mercancía. **b.-** Que se pagó el reajuste al valor, para poder cumplir con la entrega de la maquinaria a sus clientes. **c.-** Que se pretende sancionar con el mismo argumento y con la misma justificación, el valor ya reajustado. **d.-** Que se pretende que el sujeto pasivo pruebe y justifique un valor que le fue impuesto por un funcionario aduanero. **e.-** Que no existe deuda, ya que la misma se extinguió al haberse cancelado el reajuste por la observación del valor.

III.4.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2013 de 28 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando con el trámite del proceso, presentado el memorial de réplica de fs. 118 a 121 vta., fue providenciado el mismo a fs. 122, determinándose que no ha lugar a su consideración, por extemporáneo y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

IV.1.- Mediante nota 0680/14 de 25 de junio (fs. 21, Anexo 1), la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "Virgen del Milagro SRL.", remitió al Jefe de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, la Declaración Única de Importación (DUI) C-1372, seleccionada para control diferido, según nota AN-GRT-UFITR 110/2014 (fs. 18, Anexo 1), relativa a la Orden de Control Diferido AN-GRT-UFITR N° 034/2014 (fs. 1, Anexo 1).

IV.2.- La Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la Diligencia Parte I (20146211372) que cursa a fs. 45 del Anexo 1, observando la DUI C-1372, en base a lo dispuesto por el art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), en cuanto a: Precios ostensiblemente

bajos, inexactitud en el llenado de las casillas de la Declaración Andina del Valor y valores declarados para una mercancía importada al Territorio Aduanero Comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen, respecto de la cual la ADA "Virgen de Lourdes SRL., presentó descargos como consta por la literal de fs. 46 del Anexo 1.

Emitida la Parte II de la Diligencia (20146211372), se hizo conocer a la Agencia Despachante de Aduana, que se rechaza el valor declarado por el importador, determinándose un valor de sustitución en el correspondiente Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, debido a que los soportes de gastos inherentes a transporte, correspondencia y otros datos comerciales, factura de transporte N° 6780, guía de despacho 170 y páginas de precios extraídas de internet, no son satisfactorios para desestimar la duda razonable indicada en la Parte I de la Diligencia.

IV.3.- Cursa de fijas 130 a 141, la Vista de Cargo AN-GRT-UFITR N° 04/2014 de 19 de septiembre, atribuyéndose la omisión de pago en base a los arts. 160.3 y 165, ambos de la Ley N° 2492, a Goretty Marisol Farell Carrasco, por la tramitación de la DUI C-1372, por haberse declarado precios ostensiblemente bajos por la mercancía consignada, estableciéndose un tributo omitido de UFV 38.696,55 que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100%.

Por otra parte, la contravención aduanera por llenado incorrecto en las casillas 73, 74 y 81.6 de la Declaración Andina del Valor (DAV) 149570, que señala "sin referencia", "sin referencia" y " ", debe decir, "320D", "excavador" y "desplazamiento sobre orugas", conducta que se encuentra tipificada como contravención aduanera en la RD 01-017-09 que aprobó la actualización y modificación del Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones, para el Régimen Aduanero de Importación y Admisión Temporal, sancionada con la suma de UFV 500,-

IV.4.- Emitida la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 2016/2014 de 17 de diciembre (fs. 4 a 13, Antecedentes Administrativos), notificada personalmente el 5 de febrero de 2015, se declaró firme la Vista de Cargo respecto de la omisión de pago y extinguida la multa por descripción incorrecta de la mercancía en las casillas 73, 74 y 81.6 de la Declaración Andina del Valor, por el pago de la totalidad de la misma de acuerdo con el recibo R-19988 de 17 de noviembre de 2014.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

IV.5.- Interpuesto recurso de alzada por Goretty Marisol Farell Carrasco, de acuerdo con el memorial de fs. 18 a 22 vta., de Antecedentes Administrativos, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CBA/RA 0483/2015 de 1 de junio (fs. 62 a 69, Antecedentes Administrativos), disponiendo **CONFIRMAR** la Resolución Determinativa impugnada.

IV.6.- En virtud de lo anterior, Goretty Marisol Farell Carrasco, dedujo recurso jerárquico a través del memorial de fs. 96 a 100 de Antecedentes Administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto (fs. 119 a 129, Antecedentes Administrativos), decidiendo **REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución ARIT/CBA/RA 0483/2015 de 1 de junio; consiguientemente, dejó sin efecto la deuda tributaria y la sanción por omisión de pago de la DUI C-1372 de 23 de enero de 2014, establecida en la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 2016/2014 de 17 de diciembre.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando totalmente la pronunciada en alzada, incurrió en indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera. **2)** Si es evidente que se hubiera producido también, la violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

VI.1.- Análisis y fundamentación

Respecto de la supuesta indebida apreciación de las pruebas y errónea aplicación de la ley y normativa tributaria aduanera en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 ahora impugnada, en relación con lo cual citaron el punto **xxi (debió decir xviii)** de la Fundamentación técnica jurídica de la resolución impugnada, sosteniendo que es contradictoria, arbitraria y atentatoria del principio de verdad material, haciendo una distinción sobre el procedimiento

para la determinación del valor durante el despacho aduanero, que se encuentra regulado por el art. 260 del DS N° 25870 y que tal como dispone la norma citada, durante el procedimiento de ajuste de valor efectuado para el despacho de la DUI 2014/621/C-1372, la ahora demandante no fue sujeto de sanción; pero que habiéndose identificado que el valor referencial utilizado al momento del despacho no se aplicaba en forma íntegra o correcta a las características de la mercancía declarada sobre la base de nuevos elementos, contenidos en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014 de 3 de junio, dio inicio al proceso de control diferido, cabe desarrollar el siguiente análisis:

El numeral xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada indica: *"Por todo lo expuesto, se establece que en el Proceso de Control Diferido, la Administración Aduanera no probó que se configuró lo establecido en el Artículo 54, Numeral 2 de la Resolución N° 846 (Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571), o lo señalado en la parte de Resultados de la Notificación del Anexo 9 referido al Acta de Reconocimiento/Informe de Variación del Valor, sobre la DUI C-1372; para efectuar un Control Diferido en vista a que se realizó un Control Durante el Despacho de la citada DUI, el cual estableció un nuevo valor de la mercancía que fue aceptado y pagado por el Sujeto Pasivo sin que la Administración Aduanera hubiese aportado nueva documentación que compruebe mala fe, dolo o no se hubiese aplicado correctamente los Métodos de Valoración; en consecuencia, corresponde a esta instancia jerárquica, revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0483/2015, de 1 de junio de 2015; consecuentemente, dejar sin efecto legal la deuda tributaria y la sanción por Omisión de Pago de la DUI C-1372, de 23 de enero de 2014 establecida en la Resolución Determinativa N° AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, de 17 de diciembre de 2014."*

La Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014 (fs. 197 a 206, Anexo 1), señala en el primer párrafo de su segundo considerando, en referencia al despacho de la DUI C-1372, refiere: *"...se observa que cuenta con Diligencia Parte I (20146211372), el mismo que establece duda razonable sobre el valor declarado basado en los factores de riesgo contenido en el Art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones señalando: Precios ostensiblemente bajos, Inexactitud en el llenados de las casillas de la Declaración Andina del Valor y Valores declarados para una mercancía importada al Territorio*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Aduanero Comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen.”

A continuación, señala que la operadora procedió al pago de la diferencia de los tributos aduaneros, de acuerdo con lo que determina el artículo 259 del DS N° 25870, de Bs. 10.842,- el 3 de febrero de 2014, con recibo N° R-2312, por lo que fue autorizado el levante de la mercancía, lo que implicó la aceptación de un nuevo valor de sustitución, de conformidad con el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor (20146211372).

En virtud de lo señalado, es clara la disposición del artículo 259 del DS N° 25870, cuyo texto indica: **“Cuando la Aduana Nacional disponga de una base de datos de precios de referencia, el informe de variación de valor podrá dar lugar a la suspensión del levante de las mercancías. En este caso sólo procederá el levante de las mercancías cuando el importador pague o constituya una garantía por la diferencia de los tributos aduaneros de acuerdo al valor determinado en el informe de variación de valor respaldado en la citada base de datos, sin multa ni sanción alguna.”** (Las negrillas son añadidas).

En el caso de autos, en virtud del contenido del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor (20146211372) que cursa de fs. 64 a 66 del Anexo I, la contribuyente efectuó el pago de la suma de Bs. 10.842,- como diferencia de tributos aduaneros, por lo que en la parte final de documento señalado, se indica: **“Dado que se ha verificado la cancelación de los tributos reliquidados y la multa (si corresponde), se instruye la continuación del despacho aduanero de la Declaración Única de Importación N° 2014/621/C-1372, en aplicación del artículo 108 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.”**

Por otra parte, es evidente que el Acta de Diligencia Control Diferido AN-GRT-UFITR 056/2014 (fs. 146 a 147, Anexo I), señala las mismas observaciones que fueron advertidas en la Diligencia Parte I (20146211372), cursante a fs. 68 del Anexo I, es decir, precios ostensiblemente bajos, inexactitud en el llenado de las casillas de la Declaración Andina del Valor y valores declarados para una mercancía importada al Territorio Aduanero Comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen. Es decir, que no se presentaron observaciones distintas, pero además se admitió el pago de la diferencia de los tributos aduaneros, como consta de fs. 64 a 66 y 69 del Anexo I.

Es importante asimismo la consideración de la cita efectuada por la autoridad jerárquica en relación con lo dispuesto por el Procedimiento del Régimen de Importación al Consumo, en sentido que: *“En caso de que el Sujeto Pasivo preste su aceptación a los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico, la Administración de Aduana le comunica que el contenido del Acta se convierte en definitivo tanto para el Sujeto Pasivo como para la Aduana Nacional; **salvo que posteriormente se presentaran o detectaran documentos de prueba que complementen o contradigan lo declarado, o se demuestre mala fe o dolo por parte del importador o del Declarante, en cuyo caso el contenido de la presente Acta pierde la calidad de definitivo y formará parte de prueba dentro del proceso. En el caso expreso de variación del valor, el valor determinado dentro del examen documental y/o reconocimiento físico de importación podrá ser ajustado en forma posterior en casos de verificarse que no ha existido una correcta aplicación de los Métodos de Variación que correspondieran.**”* (Las negrillas son añadidas).

En cuanto a la cita y referencia de lo señalado en la página 13 de la resolución pronunciada en recurso de alzada, ARIT-CBA/RA 0483/2015, en relación con la diferencia entre la Orden de Control Diferido y el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor, ello ya fue de conocimiento y resuelto por la autoridad jerárquica al emitir la resolución AGIT-RJ 1544/2015, impugnada a su vez, a través del proceso contencioso administrativo en análisis.

En relación con la cita en la página 12 de la resolución impugnada, sobre la Resolución Administrativa RA-PE N° 01/012/13, que Aprobó el Procedimiento del Régimen de Importación para Variación de Valor, en concordancia con el artículo 49 del DS N° 27310, que permite que sobre la base de los arts. 21 y 100 de la Ley N° 2492, se ejerza la facultad de control en forma posterior al despacho aduanero, para evaluar entre otros aspectos, los relativos al valor de la mercancía, por lo que de acuerdo con lo señalado en el Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014, el precio de referencia ascendería a la suma de \$us. 154.039,- razón por la que la Resolución Determinativa AN-GRT-UFITR N° 0216/2014, establece la multa por omisión de pago por un total de UFV 38.696,55 se deben tener presentes los siguientes aspectos:

No existe duda y no es objeto del proceso el determinar las facultades de fiscalización y control de la administración, que se encuentran expresadas en las normas cuya cita efectuaron los demandantes, a partir de los arts. 21 y 100 de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Ley N° 2492, el artículo 49 del Decreto Reglamentario a la misma, N° 27310 y la Resolución Administrativa RA-PE N° 01/012/13.

Lo que fue determinado por la Autoridad Jerárquica y es correcto, criterio con el que comparte esta Sala del Supremo Tribunal de Justicia, es que como ya fuera señalado, efectuado el control en despacho regular, se efectuaron observaciones que fueron superadas por el sujeto pasivo con el pago de la diferencia del tributo omitido; posteriormente, efectuado el control diferido, las observaciones fueron las mismas que las que correspondieron al control regular, por lo que en los hechos, supondría la aplicación de una doble sanción por un mismo hecho, atentando con ello al derecho a la defensa y al debido proceso, por lo que no se encuentra que sea evidente lo acusado por los demandantes.

Sobre el hecho que supuestamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), invirtió lo dispuesto por el artículo 76 de la Ley N° 2492, porque en el presente caso el sujeto pasivo en ningún momento demostró que el valor declarado es realmente el valor pagado o por pagar para la mercancía objeto de importación, tal como dispone el art. 252 del DS N° 25870; que sin embargo, la Administración Aduanera efectuó el procedimiento de determinación respetando el debido proceso, ello no es evidente, porque el sujeto pasivo presentó los descargos y la información que le fue requerida por la administración (fs. 108, Anexo I). Pero además, debe tenerse presente que cuando se trata de sancionar, por principio y mandato constitucional, se presume la inocencia del administrado, quien no está obligado a demostrar su inocencia, correspondiendo en este caso a la administración, demostrar la culpabilidad.

En cuanto a la pretendida aplicación de legislación argentina, expresada en la memoria de las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, no corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia pronunciarse al respecto.

En referencia a que fuera falso lo sostenido por la AGIT en el punto xviii de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada cuando señala que *"...la Administración Aduanera no ha aportado nueva documentación o nuevos elementos de cargo..."*, cuando la propia Vista de Cargo, en el punto 4 de antecedentes, señala el precio correcto que debe aplicarse a la mercancía declarada en la DUI C-1372, por lo que la AGIT generó una resolución discordante con la realidad objetiva y fuera del marco legal, afirmando que conforme al principio de verdad material, el sujeto pasivo omitió parcialmente el

pago de los tributos para la nacionalización de la mercancía objeto de la DUI C-1372, corresponde precisar lo siguiente:

Como ya fue expresado precedentemente, las observaciones efectuadas en el control diferido, no aportaron nada nuevo al control que se efectuó en control regular y que por la omisión parcial en el pago de los tributos de nacionalización de la DUI C-1372, el sujeto pasivo efectuó su pago, razón por la cual, la Aduana Nacional autorizó el levante, sin que posteriormente se hubiera demostrado mala fe o dolo por parte del importador, por lo que no se encuentra que sea evidente que la resolución impugnada se encuentre fuera de la realidad objetiva y del marco legal.

Precisamente en el ámbito de aplicación del principio de verdad material, contenido en el parágrafo I de la Constitución Política del estado y en el inciso d del artículo de la Ley de Procedimiento Administrativo, la realidad objetiva muestra que efectuado el control regular, se determinó que el pago de tributos aduaneros fue menor que el que correspondía a la mercancía amparada por la DUI C-1372, en virtud de lo cual el sujeto pasivo efectuó el pago de esa diferencia, mostrando su conformidad la Administración Aduanera con la emisión del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor (20146211372) que cursa de fs. 64 a 66 del Anexo I, en relación con el pago efectuado por la contribuyente de la suma de Bs. 10.842,- como diferencia de tributos aduaneros (fs. 69, Anexo I), a lo que se suma la autorización de levante de la mercancía.

En consideración a lo señalado, cabe mencionar que la vista de cargo que data de **14 de septiembre de 2014** (fs. 130 a 141, Anexo I), hace referencia al Informe AN-GRT-VAL N° 006/2014 de **3 de junio de 2014** (fs. 13 a 14, Anexo I), pero hace abstracción del Informe AN-GRT-YACTF N° 1128/2014 de **25 de junio de 2014** (fs. 58 y 59, Anexo I), es decir que es de data posterior, en el que se señala:

“En fecha 31/01/2014 el valorador regional remitió por correo electrónico el valor referencial de USD 154.039,- el mismo que no se ajustaba a la realidad física de la maquinaria según el reconocimiento físico, motivo por el cual se tomó el valor referencial de la página Machineryzone, de 120.199,- USD, tomando en cuenta las características de la maquinaria y las horas de uso (...) La maquinaria no se ajustaba a la realidad física de la mercancía encontrándose deteriorada y con rotura en la pala de la excavadora, tal y como se puede evidenciar en las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

fotografías. Los valores encontrados tanto en SIVA – Reportes, WEB Report y otras páginas referenciales fueron por debajo de lo declarado por el importador.”

VI.2.- Respecto de la supuesta violación del principio de legalidad y la seguridad jurídica, sobre la base del contenido del artículo 410 de la Constitución Política del Estado, tomando en cuenta que el principio de legalidad es la aplicación objetiva de la ley, evitando así una libre interpretación o aplicación caprichosa de la norma, como sucedió al pretender motivar la ilegal Resolución AGIT-RJ 1544/2015, ahora impugnada, este Supremo Tribunal de Justicia no encuentra que sea evidente la acusación expresada por los demandantes, en cuanto la resolución impugnada se encuentra motivada y fundamentada en hechos y en derecho, expresando su conclusión en el numeral xviii de la fundamentación técnico jurídica, siendo evidente que la Administración Aduanera pretendió la aplicación de una doble sanción sobre la base de los mismos hechos; es decir, sancionar al sujeto pasivo por las observaciones efectuadas en el control regular y volver a sancionar por esos mismos hechos, en control diferido, sin aportar elementos nuevos que justifiquen tal medida.

Finalmente, no se encuentra que sea evidente que en la interpretación de la norma, la autoridad demandada hubiera pretendido la creación de una norma distinta de la interpretada, como sostuvieron los demandantes, más aun si se limitaron a verter la expresión, sin cumplir con la carga procesal de fundamentar su acusación, explicando cómo, por qué, y de qué manera se produjo tal interpretación, además de proponer la que consideran correcta, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse al respecto.

VI.3.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1544/2015 de 28 de agosto, revocando totalmente la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral V.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

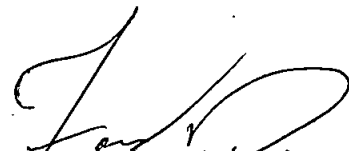
Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto, no

incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

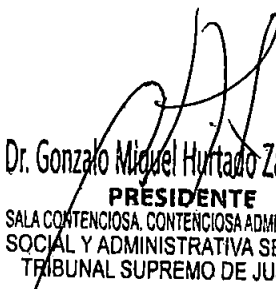
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2. 2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 28 vta., interpuesta por Paul Roberto Castellanos Zenteno y Jorge Luis Querejazu Paz, en su condición de Gerente Regional y Abogado Apoderado Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), respectivamente, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1544/2015 de 28 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.


Mag. Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA




Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRÉSIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


Mag. René Guzmán Espalla Narváez
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA




Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia N° 73/2017.. Fecha: 03/04/17

Libro Tomas de Razón N° 01/2017-CA


Eng. René Yvan Espada Mautu
SECRETARIO
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA