



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

05-06-17

76:53

## SALA PLENA

30

**SENTENCIA:** 74/2017.  
**FECHA:** Sucre, 13 de marzo de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 927/2013.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** **Pastor S. Mamani Villca.**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 28 a 31 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 34, la contestación de fs. 53 a 56 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 60 a 61vta. y 91 a 91 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que como resultado del Control Diferido Inmediato (CDI) efectuado a la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/701/C-8341, emitió la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD-059/2012, resolviendo declarar PROBADA la contravención de Omisión de Pago descrita en la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N<sup>a</sup> 015/2012, en contra de Raymundo Richard Guzmán Montaña como representante legal de PROINSE y de la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) CUMBRE S.R.L. representada legalmente por Pablo Mier Garron. Contra esta resolución, los sujetos pasivos interpusieron recurso de Alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0285/2013, que resolvió ANULAR obrados hasta la Vista de Cargo, inclusive.

Siendo esta resolución contraria a los intereses de la Administración Aduanera (AA), indica que interpuso Recurso Jerárquico, concluyendo esta instancia con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, que resolvió CONFIRMAR lo dispuesto por la instancia de alzada.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la AGIT interpretó erróneamente la norma, cuando estableció la vulneración al debido proceso, por no haberse aplicado correctamente el procedimiento de Control Diferido, aprobado mediante Resolución de Directorio (RD) 01-004-09; argumentando, que como resultados del examen documental y aforo físico, surgieron las siguientes observaciones: 1. Duda razonable respecto al valor declarado de la mercancía, en razón al factor de riesgo "precios ostensiblemente bajos" (art. 49 de la Resolución 846 de la CAN); y 2. Indicios de la comisión de la contravención tributaria

3

de Omisión de Pago (art. 165 de la Ley 2492 CTB), en vista de que el ítem "partes de fotocopiadoras", no fue consignado en la DUI C-8341, provocando un pago de menos tributos aduaneros.

Continua, indicando que estos resultados fueron plasmados en la Diligencia Informativa AN-UFIZR-DIL-0041/2012, y luego en el Informe AN-UFIZR-IN 861/2012 que dio lugar a la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-015/2012 y posteriormente a la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD 059/2012, actuaciones que en todo momento fueron de pleno conocimiento del sujeto pasivo y que se ajustaron a lo establecido en la RD 01-004-09, otorgando al sujeto pasivo amplia e irrestricta libertad de asumir defensa.

En cuanto a la observación de la AGIT, en sentido de que el procedimiento realizado no se ajustó a lo dispuesto en los arts. 257, 258 y 260 del DS N° 25870 RLG ni a la RD 01-004-09, señala que al tratarse de un proceso de fiscalización de control diferido inmediato, no es imperativo que se prosiga con la emisión del informe de variación de valor, pues la RD dispone específicamente que solo "*...en caso de corresponder*", el fiscalizador deberá emitir el informe de variación de valor, aspecto que no fue considerado por la AGIT, ya que en el presente caso no correspondía emitir el mismo, al haberse evidenciado la existencia de indicios de la comisión de la contravención de omisión de pago, procediendo a encauzar esta conducta al procedimiento correcto, emitiendo la Vista de Cargo y posterior Resolución Determinativa, conforme lo previsto en los arts. 99 y 169 de la Ley 2492 CTB, y en los incisos b) y e) del num. 4 literal C, de la RD 01-004-09.

### **I.3. Petitorio.**

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se anulen la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0285/2013 de 26 de abril, declarándose firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-ULEZR- RD 059/2012 de 28 de noviembre.

## **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de abril de 2014, cursante de fs. 53 a 56 vta., señalando lo siguiente:

Transcribe lo dispuesto en los incisos b) y e) del num. 4, literal C de la RD 01-004-09, y señala que en el presente caso, la AA emitió la Vista de Cargo y posterior Resolución Determinativa, procesando a través de éstas, tres diferentes situaciones identificadas: 1) Los indicios de omisión de pago por no registrarse el ítem de partes de fotocopiadora; 2) Las contravenciones aduaneras por llenado incorrecto de la Declaración Andina de Valor (DAV); y 3) La duda razonable generada sobre el valor de la mercancía en base al factor de riesgo "precios ostensiblemente bajos"; resolviendo en todos los casos, declarar probada la comisión de la contravención aduanera tributaria de omisión de pago y determinando una deuda tributaria de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 917/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

73.134.00 UFV (Setenta y Tres Mil Ciento Treinta y Cuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por tributo omitido más sanción.

En relación a lo anterior, indica que las actuaciones de la AA no se ajustaron a derecho, debido a que se trata de procedimientos diferentes en cada caso, el primero referido a una demasía de mercadería que genera deuda tributaria y sanción por omisión de pago, el segundo, referido a una contravención por error en el llenado de la DAV, sujeto a una multa por incumplimiento a deber formal, y el tercero respecto a la determinación de un valor de sustitución de 43.592,00 \$us. (Cuarenta y Tres Mil Quinientos Noventa y Dos 00/100 Dólares Estadounidenses), debiendo en este último emitirse Informe de Variación del Valor, cuya Resolución Determinativa no establezca multa ni sanción, en aplicación del procedimiento establecido en los arts. 257, 258 y 260 del DS N° 25870 RLGA.

Advierte además, que la instancia de alzada, determinó la vulneración al debido proceso debido a que las actuaciones de la AA no se ajustaron a la normativa legal vigente, siendo incongruentes los argumentos del demandante, cuando señala no existió vulneración a este principio, porque valoraron toda la documentación presentada por el sujeto pasivo y pusieron en conocimiento del mismo los actuados de manera oportuna.

Con esa base refiere, que la Resolución Jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución impugnada.

## II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, 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 30 de enero de 2012 se registró y validó la DUI C-8341, que ampara la importación de fotocopiadoras realizada por el Sr. Raimundo R. Guzmán Montaña/ PROINSE a través de la ADA CUMBRE S.R.L. En la misma fecha, la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz emitió y notificó a la ADA, la nota AN-UFIZR-NC-N° 47/2012, comunicándole que la referida DUI fue seleccionada para CDI, por lo que solicitó la entrega de la documentación de respaldo en originales.

**III.2.** Realizado el examen físico y documental de las mercancías consignadas en la DUI, la AA emitió Diligencia Informativa AN-UFIZR-DIL-0041/2012, comunicando al sujeto pasivo que se ha generado una duda razonable en base a los siguientes factores de riesgo: precios ostensiblemente bajos, tipo de mercancía y país de origen, solicitando una explicación complementaria, así como documentos que certifiquen el valor

de la mercadería; mereciendo respuesta por parte de la ADA, a través de la nota AAC-AA-GGL 042/2012, en la que adjunta la documentación requerida.

**III.3.** En mérito al informe AN-UFIZR-IN 170/2012, la AA emitió y notificó la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-015/2012 de 16 de marzo, en la que comunica al sujeto pasivo los resultados del CDI y establece la presunta comisión de la contravención de Omisión de Pago, determinando una deuda tributaria de 73.134,00 UFV (Setenta y Tres Mil Ciento Treinta y Cuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), y otorgando a los sujetos pasivos el plazo de 30 días para que la presentación de descargos.

**V.4.** Evaluados los descargos presentados, se concluye mediante Informe AN-UFIZR-IN 957/2013, que estos no resultan suficientes para desvirtuar las observaciones realizadas, consiguientemente, la AA emitió la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD-59/2012 de 28 de noviembre, declarando probada la comisión de la contravención de omisión de pago descrita en la Vista de Cargo contra los sujetos pasivos y ratificando la deuda tributaria determinada.

Ante este hecho los sujetos pasivos interpusieron Recurso de Alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución ARIT-SCZ/RA 0285/2013 de 26 de abril, que dispuso **anular** obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo, inclusive, instruyendo a la AA regularizar el procedimiento y emitir el correspondiente Informe de Variación de Valor, así como aplicar la unificación de procedimiento para procesar la omisión de pago y las contravenciones aduaneras. Contra esa determinación, Willan Elvio Castillo Morales, en representación de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso Recurso de Jerárquico, mismo que se resolvió mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, que **confirmó** la Resolución de Alzada, ratificándose la nulidad de obrados, conforme lo dispuesto en la instancia anterior.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.**

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena 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 ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración a Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar: *Si la Administración Aduanera contravino el procedimiento establecido para el control diferido inmediato (RD 01-004-09), al procesar la variación de valor a través de una Vista de Cargo y no mediante Informe de Variación de Valor.*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 917/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Con carácter previo, corresponde referirnos a la Sentencia Constitucional 0160/2010-R de 17 de mayo, en la que el Tribunal Constitucional manifiesta: *“El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115. II y 117.I de la Constitución Política del Estado vigente (CPE) (...), y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar;(...)”* (las negrillas son nuestras). Por su parte, el art. 68 num. 6 de la Ley 2492 CTB, reconoce a los sujetos pasivos el derecho al debido proceso, siendo en consecuencia, de inexcusable observancia por todas las autoridades dentro de los procesos tributarios.

Ahora bien, el art. 48 del DS N° 27310, dispone que: *“la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la Ley N° 2492 en las fases de control anterior, control durante el despacho “aforo” u otra operación aduanera y control diferido”*; y la RD 01-004-09, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido, señala en su punto C. num. 4 inc. b) y e), que:

*“Si como resultado de la inspección física y documental realizada se determina que:*

**b) Existe variación del valor**, el fiscalizador solicita información adicional al importador y en caso de ser necesario a terceras personas a través de Diligencia Informativa según Anexo VI, otorgando un plazo de 5 días hábiles.

*Recibida la documentación presentada por el importador y/o terceras personas, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el informe de variación de valor.*

*(...)En caso de no aceptación del informe de Variación de Valor el operador podrá presentar boleta de garantía por los tributos omitidos y presentará descargos en un plazo de 20 días, el fiscalizador en un término de 5 días deberá evaluar los descargos y/o proyectar una **Resolución Determinativa sin multa ni sanción alguna** en tanto no exista delito aduanero.(...)*

**e) Existen indicios de comisión de contravención por omisión de pago dentro de los alcances del artículo 165° del CTB y la comisión de otras contravenciones aduaneras** conforme lo establecido en el artículo 160° numerales 5 y 6 del CTB el fiscalizador emite informe final detallando las observaciones determinadas previa aprobación del Jefe de Unidad de Fiscalización Regional y notifica.

*El fiscalizador en un plazo de 3 días **proyecta la Vista de Cargo** previa aprobación del Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional y suscripción por parte del Gerente Regional para la aplicación del artículo 169° del CTB y Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras. (...)*” (las negrillas son nuestras).

Finalmente, el inc. c) del art. 35 de la Ley 2341 LPA, dispone que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que hubiesen sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En este contexto normativo, y revisados los antecedentes del proceso, se tiene que la AA, cumpliendo el procedimiento establecido en la RD 01-004-09, emitió y notificó el Informe AN-UFIZR-IN 170/2012, señalando, que realizado el examen físico y documental de la mercadería consignada en la DUI, se evidenció: 1. Factores de riesgo que generan duda razonable sobre el valor declarado, determinándose en consecuencia un valor de sustitución (Variación del valor), 2. Existencia de ítems que no fueron declarados por el importador en la DUI (Contravención por Omisión de Pago), y 3. Errores en el llenado de la DAV (Contravenciones aduaneras).

Como se puede observar, cada uno de los resultados, se adecúa de forma independiente a uno de los casos establecidos en el num. 4 del literal C del “Procedimiento del Control Diferido”, y en vista de que la norma ha previsto un procedimiento específico para cada una de estas figuras, corresponde a la AA, dar cumplimiento a lo establecido en la normativa tributaria vigente y seguir a cabalidad los procedimientos determinados para cada uno de los casos, siendo cada uno de ellos de distinta naturaleza y finalidad.

De lo anterior, se infiere que para procesar la Variación de Valor, la AA debió proceder conforme lo señalado en el inc. b) del num. 4 literal C de la RD, y emitir el respectivo Informe de Variación de Valor, cuya Resolución Determinativa no debió contemplar ni multas ni sanciones. Simultáneamente, a efectos de procesar la contravención por omisión de pago y las contravenciones aduaneras, debió considerar lo dispuesto por el inc. e) del num. 4 literal C de la RD, y emitir Vista de Cargo que contenga ambos resultados, en mérito a la unificación de procedimientos.

Sin embargo, la AA desconoció e incumplió su propia normativa, viciando de nulidad el procedimiento, al emitir una Vista de Cargo en la que de forma ilegal y arbitraria procesó la variación del valor, estableciendo sobre la misma una sanción que no correspondía, y calificando a todas las conductas observadas del operador, como omisión de pago; sin advertir, que al ser diferentes los hechos y conductas observadas en cada caso, deben ser así también adecuadas a la figura que correspondan, por lo que deben ser procesadas de forma paralela pero no conjunta, respetando los procedimientos establecidos para cada una de ellas, sin que por el hecho de que una de estas sea más reciente o de mayor gravedad, implique que las demás deban procesarse bajo esa figura.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 917/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este entendido, es necesario recordar que todos los actos de la AA deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en observancia al Principio de Legalidad que rige el procedimiento administrativo, dispuesto por el art. 4 de la Ley 2341 LPA y aplicable en materia tributaria al amparo del art. 74 de la Ley 2492 CTB; siendo evidente, que la AA ha incurrido en flagrante vulneración al debido proceso, por no regir sus actuaciones al procedimiento establecido para la realización del CID, y ante la existencia de vicios de nulidad en el procedimiento de determinación, corresponde aplicar el art. 35 - I. inc. c) de la Ley 2341 LPA.

Ante esta situación, resulta coherente y correcto el análisis realizado por la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico, cuando confirma la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada, en mérito a que los actos administrativos emitidos por la AA no han considerado el procedimiento formal previsto por normativa jurídica tributaria y aduanera, por lo que carecen de eficacia jurídica, encontrándose viciadas de nulidad, por no haberse enmarcado en el correspondiente procedimiento de determinación.

Finalmente, en cuanto al argumento del demandante, respecto a que no es imperativa la emisión del Informe de Variación de Valor, porque la RD faculta al fiscalizador a hacerlo solo "en caso de corresponder", es necesario aclarar que la AA ha realizado la interpretación de esta norma de forma sesgada e incompleta, con la finalidad de tergiversar el sentido con el que el legislador la concibió, ya que revisada la misma se tiene que esta señala: "*Recibida la documentación presentada por el importador y/o terceras personas, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el Informe de Variación de Valor.*". Evidenciándose, de la lectura completa, que la facultad de emitir o no el Informe de Variación de Valor, está directamente vinculada y supeditada a los resultados que genere la compulsa de los descargos, pues dependerá de si estos se consideran suficientes o no para desvirtuar la observación; mas de ninguna forma puede deducirse que esta facultad se encuentra sujeta al procesamiento de otras observaciones y menos aún a la voluntad o criterio personal del fiscalizador.

## V.2. Conclusiones.

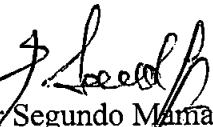
Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución ahora impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

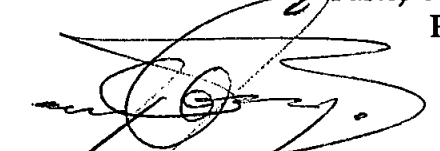
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la

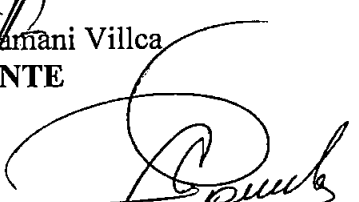
Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**


*Regístrese, notifíquese y archívese.*

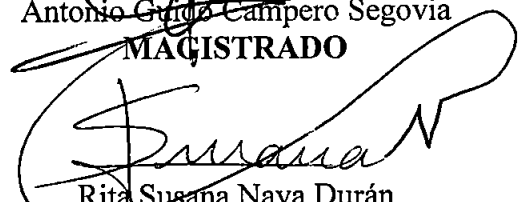
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRÉSIDENTE**

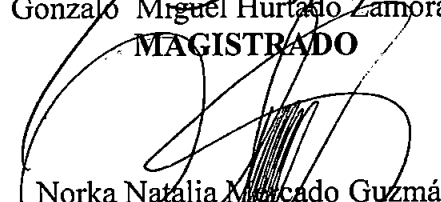
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

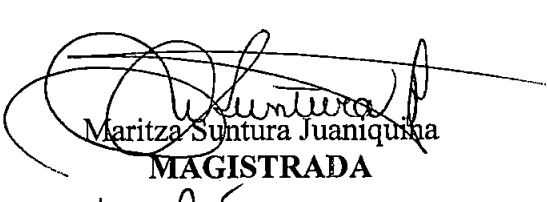
  
Remulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**


  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

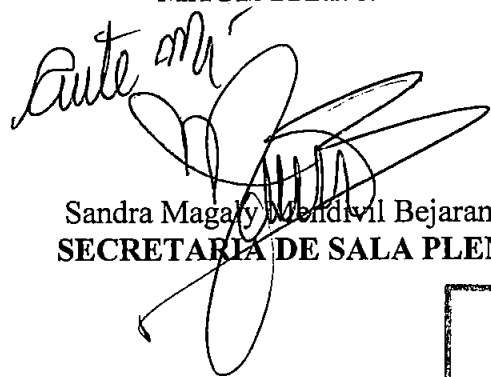
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquima  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPLENTE DEL TRIBUNAL SUPLENTE	
ORGANO JUDICIAL SUPLENTE	
SALA PLENA	
...	2017
...	74
...	13 de marzo
LIBRO...	1/2017
<i>Conforme</i>	
VOTO DISIDENTE	

  
MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA