Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

27-06-16
70-15

SALA PLENA

30

SENTENCIA: 94/2016.
FECHA: Sucre, 30 de marzo de 2016.
EXPEDIENTE N°: 778/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Administración Adana Interior de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Jorge Isaac von Borries Méndez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 19 a 24, en la que la Aduana Nacional de Bolivia Regional La Paz (ANB La Paz) impugna la Resolución AGIT-RJ 0704/2012 pronunciada el 20 de agosto de 2012, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fojas 50 a 52, réplica de fojas 56 a 58, dúplica de fs. 61; apersonamiento de Project Concern Internacional – Bolivia (PCI) en calidad de tercero interesado de fs. 71, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señala que el 19 de diciembre de 2007, la Agencia Despachante de Aduana "CEDEPA LTDA" por cuenta de su comitente Proyect Concern Internacional, presentó ante la Administración de Aduana Interior La Paz, el Despacho Inmediato de Mercancías, mediante Declaración Única de Importación DUI 2007/201/C-2830 con fecha de validación 5 de marzo de 2007, despacho que se encontraba sujeto a regularización toda vez que el importador debía presentar la Resolución de Exoneración Tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas dentro de los 60 días siguientes perentorios de acuerdo a lo establecido en el art. 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Ante la no regularización de la DUI 2007/201/C-2830, la ANB regional La Paz, emitió la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 281/2011 de 27 de octubre, determinándose la contravención de Omisión de Pago, además del Incumplimiento al deber formal por no regularizar la Declaración de Mercancía dentro del plazo respectivo.

Analizadas las pruebas de descargo presentadas por el importador, cumpliendo el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI N° 3029/2011 de 28 de diciembre, la ANB regional La Paz emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 151/11 de 28 de diciembre, declarando firme la Vista de Cargo, por Unificación de Procedimiento en cuanto a la Omisión de Pago y Contravención Aduanera, en aplicación del art. 160.3) y art. 165 del CTB y RD 01-005-06 de 30 de enero de 2006.

Notificado legalmente, PCI interpuso recurso de alzada, resuelto mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0410/2012 de 21 de mayo de 2012, confirmando la Resolución Determinativa, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 729.627,00 UFV por incumplimiento de regularización.

El recurso jerárquico planteado por PCI fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0704/2012 de 20 de agosto, que Anuló la Resolución de Alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 281/2011 de 27 de octubre, debiendo la Administración Aduanera aplicar los procedimientos previstos en la Ley 2492 (CTB), DS N° 27310 (RCTB), DS N° 25870 (RLGA) y Resolución de Directorio N° RD 01-011-04, de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; conforme establece el inciso c), parágrafo I del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la AGIT incurre en error de aplicación de la disposición contenida en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, toda vez que bajo el principio de reserva legal y la garantía del debido proceso, cuando se trata de la liquidación determinada por la Administración Aduanera, la misma debe sujetarse al art. 96.I del CTB, de ahí que, por mandato legal y prelación sobre disposiciones reglamentarias, la liquidación efectuada por la Administración Aduanera debe practicarse a través de la respectiva vista de cargo y previo proceso, una vez que la resolución determinativa se encuentre ejecutoriada, recién se procederá a la intimación de pago, bajo apercibimiento de ejecución tributaria.

Que la administración aduanera puede ejercer su facultad de control, en el curso del despacho inmediato y particularmente en la operación aduanera de regularización, por ello la Administración Aduanera no puede iniciar la fiscalización posterior porque el despacho inmediato no ha concluido mediante regularización.

Señala que lo aseverado por la AGIT, en sentido que con la resolución determinativa se suplanta y desecha la declaración efectuada por el contribuyente, que emerge de una autodeterminación, se aleja de la verdad material, toda vez que el caso objeto de análisis no se trata de una autodeterminación sino de una liquidación efectuada por la Administración Tributaria en cumplimiento del art. 96.I del CTB.

Indica que la autoridad demandada, en forma contradictoria afirma que no se observaron los procedimientos establecidos en las normas especiales, lo que originó la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, haciendo abstracción de que cuando se trata de la liquidación determinada por la Administración Aduanera, la misma debe sujetarse a los arts. 96.I, 98 y 99 del CTB, que disponen la emisión de la vista de cargo y previo proceso se dicte la resolución determinativa, precisamente en aplicación del principio de reserva legal y garantía del debido proceso, afirmando que la AGIT en casos análogos de despachos inmediatos no regularizados, emitió resoluciones de recurso jerárquico,

reconociendo la aplicación del procedimiento de la vista de cargo y la emisión de la resolución determinativa.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0704/2012 de 20 de agosto, consecuentemente firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 151/11 de 28 de diciembre de 2011, emitida por la Administración de Aduana Interior La Paz, con costas.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de abril de 2013, que cursa de fojas 50 a 52 y señaló lo siguiente:

Que la Aduana Nacional inició una determinación de oficio, que debía surgir de las facultades otorgadas a la Administración Aduanera por los arts. 21, 100 y 104 del Código Tributario Boliviano, traduciéndose conforme indican los arts. 48 y 49 del DS N° 27310, en un control durante despacho, control diferido inmediato o una fiscalización posterior, procedimientos que no son discrecionales, porque están normados por las Resoluciones de Directorio N° 01-031-05, 01-004-09 y N° 01-008-11 respectivamente. En este contexto, aclara que la mercadería fue retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante; entonces, los actos procesales debieron efectuarse a través de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización, con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, que está pendiente de regularización.

Señala que la Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una Declaración Única de Importación (DUI) cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, cuya regularización se encontraba condicionada a la presentación de la resolución que otorga exención del pago de tributos. No obstante de ello, realizó sus actuaciones mediante determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del DS N° 27310, al emitir directamente la vista de cargo, unificando procedimientos, para posteriormente dictar la resolución determinativa, acto a través del cual se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación.

Considera que las actuaciones dirigidas al cobro de una declaración impaga, como efecto del rechazo a la solicitud de exención deben enmarcarse a lo señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del DS N° 25879, modificado por el art. 46 del DS N° 27310, arts. 11 y 12 de la Ley General de Aduanas, las cuales permiten a la administración aduanera efectuar una liquidación de la DUI no pagada, sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria.

Indica que el procesamiento de los ilícitos tributarios, al no estar vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco del art. 95 y siguientes del Código Tributario Boliviano, debe efectuarse en observancia del artículo 168 de la misma ley y la Resolución de Directorio N° 01-011-04.

De ahí que la AGIT, evidenciando vicios de nulidad en el procedimiento de determinación seguido por la administración aduanera que vulnera el debido proceso, dispuso que se subsane el procedimiento anulando obrados hasta la vista de cargo, con el propósito de que se apliquen los procedimientos previstos en la normativa vigente, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS PROCESALES.

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

1. Que, el 19 de diciembre de 2007, la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "CIDEPA LTDA.", por cuenta de su comitente PROYECT CONCERN INTERNATIONAL (PCI), presenta ante la Administración Aduana Interior La Paz, el despacho Inmediato de Mercancías, mediante Declaración Única de Importación DUI C-2830 con fecha de validación 5 de marzo de 2007, despacho que se encontraba sujeto a regularización toda vez que el importador debía presentar la Resolución de Exoneración Tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas dentro de los 60 días siguientes perentorios de acuerdo a lo establecido en el art. 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas. En atención a los reportes extraídos del sistema informático SIDUNEA y constatarse que la DUI C-2830 no cuenta con Resolución de Exención de Tributos, la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) Regional La Paz emitió el Informe técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2233/11 de 27 de octubre, recomendando la emisión de la Vista de Cargo contra ADA CIDEPA Ltda. y PROYECT CONCERN INTERNATIONAL, incluyendo la sanción de 200 UFV's por contravención de incumplimiento de regularización de DUI. En la misma fecha se dicta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 281/2011 de 27 de octubre, que establece una deuda total aduanera de 729.627 UFV's, monto que incluye deuda tributaria omitida sin multas (art. 165 Ley 2492) y multa por contravención aduanera (art. 165Bis Ley 2492); otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos a partir de su legal notificación. El 27 de diciembre de 2011 PCI Bolivia, presentó descargos a la vista de cargo, cuya evaluación fue plasmada en el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI N° 3029/2011, de 28 de diciembre, emitiéndose en la misma fecha la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 151/2011, que declara firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 281/2011.

Que, ante la presentación por parte de PROYECT CONCERN INTERNATIONAL recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, el 21 de mayo de 2012, emite la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0410/2012, que confirma la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 151/2011, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFVs 729.627,00 por la omisión de pago y contravención aduanera, por el incumplimiento de regularización del despacho inmediato.

Ante el recurso jerárquico interpuesto por PROYECT CONCERN INTERNATIONAL, la AGIT dictó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0704/2012 de 20 de agosto, anulando la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0410/2012, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 281/2011 de 27 de octubre, debiendo la administración aduanera aplicar los procedimientos previstos en la Ley 2492 (CTB), DS N° 27310 (RCTB), DS N° 25870 (RLGA) y Resolución de Directorio N° RD 01-011-04 de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de sanciones que correspondan, conforme establece el inciso c) parágrafo I del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB).

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los art. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.

3. Cursa también el apersonamiento de PROYECT CONCERN INTERNATIONAL (PCI) como tercero interesado, quien con memorial de fojas 71 se apersonó al proceso con la finalidad de evitar nulidades posteriores.

4. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMATICA PLANTEADA.

En autos, la controversia radica en determinar si la Administración Aduanera observó el procedimiento correcto establecido en leyes especiales en la Operación Aduanera de Regularización de Importación de Mercancías Exentas de Pago de Gravámenes Arancelarios de Importación.

V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

Considerando que la pretensión de la demanda está relacionada a la denuncia sobre violación del debido proceso, corresponde partir del siguiente marco normativo:

La Constitución Política del Estado en el art. 14.V señala: *"Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras, en el territorio boliviano"; el* art. 109.I dispone: *"Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección"*; los arts. 115 y 117.I de la Ley Fundamental, garantizan el derecho al debido proceso, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme señala el art. 30.12 de la Ley 025 del Órgano Judicial, que a la letra dice:

"... impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el Código Tributario Boliviano en su art. 68.6 establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso; el art. 99.II del mismo Código, en cuanto al contenido de la resolución determinativa, establece: *"deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa".*

Bajo la normativa constitucional y legal glosada, ingresamos a considerar la controversia planteada, en los siguientes términos: la entidad demandante denuncia error de aplicación de la disposición contenida en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, toda vez que bajo el principio de reserva legal y la garantía del debido proceso, cuando se trata de la liquidación determinada por la Administración Aduanera, la misma debe sujetarse al art. 96.I del CTB a través de la vista de cargo y previo proceso, una vez que la resolución determinativa se encuentre ejecutoriada, recién se procederá a la intimación de pago, bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Al respecto, debe considerarse que las actuaciones dirigidas al cobro de la declaración impaga, como efecto del rechazo de la solicitud de exención, deben enmarcarse en lo señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del DS N° 25870, modificado por el art. 46 del DS N° 27310 y arts. 8.a), 9.b), 11 y 12 de la LGA, disposiciones que permiten a la Administración Aduanera efectuar la liquidación de una DUI no pagada y sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación de pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria, lo que no ocurrió en el presente caso. En consecuencia, al haber la Administración Aduanera inobservado lo dispuesto en los decretos reglamentarios señalados supra bajo el argumento del principio de reserva legal y prelación de normativa ha vulnerado el debido proceso, desconociendo que los decretos reglamentarios constituyen actos administrativos de cumplimiento obligatorio por ser necesarios para detallar y desarrollar el contenido y finalidad específica de la Ley.

En cuanto a determinar si la Administración Aduanera puede ejercer su facultad de control, en curso del despacho inmediato y particularmente en la operación aduanera de regularización, tenemos: la Administración Aduanera en el proceso de determinación de oficio, para emitir la vista de cargo y consiguiente resolución determinativa unificando procedimiento, no ha ajustado su actuar a las previsiones legales establecidas para el efecto, es decir, no ha observado en el proceso de determinación lo dispuesto en los arts. 48 y 49 del DS N° 27310, que establecen que la determinación surgirá de las facultades otorgadas a la administración aduanera por los arts. 21, 100 y 104 del CTB en las fases de: "*control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, valor de aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán*

ser objeto de fiscalización posterior". Procedimientos de control y fiscalización que al estar contenidos en una ley y su correspondiente reglamento deben ser observados de manera obligatoria por los sujetos activos, tomando en cuenta que, la potestad controladora y sancionadora en vía administrativa está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias referidos a la legalidad y al debido proceso, permitiendo a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías y derechos que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, en observancia del contenido de los arts. 115 y 117.I de la CPE y los arts. 20, 68.6 y 93.I, núm. 2 del CTB, al no haber actuado de esta manera la Administración Aduanera ha incurrido en violación del debido proceso.

En cuanto a que la AGIT, con la resolución determinativa suplanta y desecha la declaración efectuada por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación, corresponde referirnos al art. 12 de la LGA, cuando señala que: "*La determinación de la obligación tributaria aduanera se efectúa mediante:*

a) Liquidación realizada por el Despachante de Aduana.

b) Autoliquidación efectuada por el consignante o exportador de la mercancía.

c) Liquidación realizada por la administración aduanera, cuando corresponda".

Del precepto señalado, se puede evidenciar que no existe en la norma una determinación de deuda mixta, efectuada por el sujeto pasivo y también por la administración, de ahí que una declaración jurada presentada por el sujeto pasivo, prevista en el núm. 6 parágrafo I del art. 108 del CTB, requiere que la deuda tributaria se encuentre determinada por el sujeto pasivo, sin ninguna intervención de la administración, también llamada "autodeterminación", aspecto que no ocurre en el caso de autos, tomando en cuenta que ninguna declaración de importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autodetermina alguna deuda, porque es la propia ley que establece que este tipo de declaraciones contienen deuda cero como tributo a pagar, por tanto en la DUI C-2830 referida al caso concreto, no existe autodeterminación por parte del contribuyente.

En lo referente a la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, tenemos que, siendo que la mercadería de importación de despacho inmediato, se sometió a control durante el despacho y fue retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, los actos de regularización de la Administración Aduanera debieron realizarse a través de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación al operador de la respectiva orden de fiscalización, para este efecto el Directorio de la Aduana Nacional ha aprobado las Resoluciones de Directorio Nros. 01-011-04 y 01-008-11, que aprueban el proceso de fiscalización aduanera posterior, con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades

aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, lo que no ocurrió en el presente caso.

El procedimiento de fiscalización aduanera posterior, establece el derecho del operador fiscalizado, a conocer el alcance de la fiscalización, los periodos, la determinación de la deuda y demás datos, lo que no ha ocurrido en el presente caso, al no haber la administración aduanera observado el procedimiento en las normas citadas supra, implica la ausencia de los requisitos esenciales de contenido para la emisión de la vista de cargo lo que la torna nula de acuerdo a lo establecido en el art. 96.I y III del CTB, por vulneración al debido proceso en sus vertientes de legalidad y derecho a la defensa en relación al sujeto pasivo, de ahí que la AGIT, de forma acertada ha decidido subsanar el procedimiento seguido, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo con el propósito de que la Administración Aduanera aplique los procedimientos previstos en la normativa vigente, para el cobro de la deuda y la imposición de sanciones, al no ser correcto ni legal que el proceso sancionador, se limite a establecer responsabilidades, sin antes comprobar si existe o no una infracción atribuible al sujeto pasivo.

V. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que por disposición del art. 35.II de la Ley de Procedimiento Administrativo aplicable al caso concreto por disposición del art. 74.1 del CTB, las nulidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente ley, lo que significa que si en determinados procesos administrativos que fueron objeto de recursos jerárquicos, las partes involucradas no denunciaron irregularidades en el procedimiento tributario, éstas actuaciones fueran convalidadas, lo que no implica que en otros procesos en los que se evidencie irregularidades en el procedimiento como en el caso presente, cualquiera de las partes pueda denunciarlos, para que la autoridad donde se plantea el recurso los analice y se pronuncie al respecto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito mantiene firma y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0704/2012 de 20 de agosto.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo 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 Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETRIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 94 FECHA 30 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme
VOTO DISIDENTE: .....

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