



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA**

**Sentencia N° 120**

**Sucre, 1° de octubre de 2019**

**Expediente** : 052/2017-CA  
**Demandante** : Gerencia Regional Cochabamba – Aduana Nacional  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Proceso** : Contencioso Administrativo  
**Magistrado Relator** : Dr. Esteban Miranda Terán

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

**VISTOS:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 50, interpuesta por Grover Alain Lafuente Canelas y Luis Carlos Paz Rojas, apoderados de Dirzey Rosario Vargas Amurrio, Gerente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional (en adelante AN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT); impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016 de 7 de noviembre; el decreto de Admisión de 14 de febrero de 2017 fs. 53; la contestación a la demanda de fs. 94 a 104 y vta.; la réplica de fs. 137 a 138 y vta.; la réplica de fs. 142 a 144; el decreto de Autos para Sentencia de 13 de junio de 2018 de fs. 145; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

**I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:**

La AN emitió el Acta de Intervención Contravencional (en adelante AIC) N° AN-GRCGR-UFICR-052/2012 de 31 de mayo (fs. 46 a 49 Anexo 1), que estableció la presunta comisión del ilícito de contrabando tipificado por los art. 160 núm. 4 y 181 de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (en adelante CTB), por parte de Antonio Omonte Mancilla (en adelante el contribuyente) y otros, al haber importado mediante la Declaración Única de Importación (en adelante DUI) C-4723, el vehículo clase vagoneta, marca Toyota, tipo Prado, año de fabricación 1998, cilindrada 2982, combustible diésel y demás características técnicas, que se encontraba prohibido por el art. 2 del Decreto Supremo (en adelante DS) N° 28141 de 16 de mayo de 2005.

Por memorial de 25 de febrero de 2013 (fs. 84 Anexo 1), el contribuyente hizo constar su notificación con el acta citada, señalando que la documentación del vehículo en cuestión, es legal y habiendo sido transferido, no cuenta en su poder con la documentación; por lo que, solicitó se "revise nuevamente los datos de la referida movilidad".

El 8 de enero de 2015, la AN notificó personalmente al contribuyente (fs. 102 Anexo 1) con la Resolución Sancionatoria (en adelante RS) N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014 de 22 de septiembre (fs. 90 a 100 Anexo 1), que **DECLARÓ PROBADO** el contrabando contravencional por la importación del referido vehículo con posterioridad a la prohibición dispuesta por el DS N° 28141.

Contra la referida RS, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 103 a 105 Anexo 1), emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (en adelante ARIT), la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0451/2015 de 18 de mayo (fs. 120 a 131 Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 162 y vta. Anexo 1), emitiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT), la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015 de 10 de agosto (fs. 167 a 173 Anexo 1), que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida y; en consecuencia, la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014.

El 18 de febrero de 2016, la Juez Público Civil y Comercial N° 5 de Quillacollo Cochabamba, constituida en Tribunal de Garantías Constitucionales, emitió el Auto de Acción de Amparo Constitucional (fs. 187 y vta. Anexo 1), que declaró improcedente la acción de amparo constitucional interpuesta por el contribuyente, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015.

El 31 de marzo de 2016, el contribuyente presentó el memorial fechado con 30 de marzo de 2016 (fs. 188 a 190 Anexo 1), solicitando a la AN declare prescrita su facultad de imponer sanciones administrativas.

El 25 de abril de 2016, la AN notificó personalmente al contribuyente (fs. 200 vta. Anexo 1), con la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016 de 19 de abril (fs. 200 a 204 Anexo 1), por la que **RECHAZÓ** la solicitud de prescripción.

El 27 de abril de 2016, el contribuyente presentó el memorial de la misma fecha (fs. 211 y vta. Anexo 1), solicitando a la AN emita una resolución administrativa que declare prescrita su facultad de imponer sanciones administrativas o en su defecto señale si la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016, constituye en el acto definitivo que resuelve la solicitud de prescripción.

El 11 de mayo de 2016, la AN notificó en Secretaría al contribuyente (fs. 213 vta. Anexo 1), con el Proveído AN-GRCGR-N° 018/2016 de 9 de mayo (fs. 213 Anexo 1), que **RECHAZÓ** la solicitud; toda vez que, la solicitud de prescripción fue respondida por la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016.

Contra la referida Nota, el contribuyente el 16 de mayo de 2016 interpuso recurso de alzada (fs. 37 a 39 y vta. Anexo 2), emitiendo la ARIT la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0525/2016 de 23 de agosto (fs. 68 a 72 Anexo 2), que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**REVOCÓ** totalmente la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016, declarando prescrita la facultad de imponer sanciones administrativas de la AN.

Contra la referida Resolución del Recurso de Alzada, la AN interpuso recurso jerárquico (fs. 74 a 75 y vta. Anexo 2), emitiendo la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016 de 7 de noviembre (fs. 97 a 108 Anexo 2), que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida, dejando sin efecto la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016 y prescrita la facultad para imponer sanciones administrativas de la AN.

El 13 de febrero de 2017, la AN interpuso demanda contencioso administrativa (fs. 43 a 50) contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016.

## **II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA Y LA CONTESTACIÓN:**

### **Demanda.**

Aseveró que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016, es imprecisa e incoherente; aspecto que atenta contra la debida fundamentación de las resoluciones y vulnera la seguridad jurídica, derecho a la defensa y el debido proceso, conforme a lo siguiente:

La AGIT no consideró, analizó ni explicó por qué en el presente caso, no correspondería el "delito permanente" argumentado por la AN "a lo largo del proceso administrativo".

Afirmó que la sanción impuesta mediante la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014, fue impugnada por el contribuyente en la vía administrativa, siendo confirmada por la ARIT y la AGIT a través de las resoluciones ARIT-CBA/RA 0451/2015 y AGIT-RJ 1430/2015 respectivamente, adquiriendo "calidad de cosa juzgada"; toda vez que, el contribuyente no la impugnó en proceso contencioso administrativo; sin embargo, en forma incongruente con lo anterior, en una nueva impugnación administrativa por los mismos hechos, la AGIT mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016, declaró prescrita la facultad de la AN, para imponer la sanción que adquirió la "calidad de cosa juzgada", vulnerando el principio de "seguridad jurídica" y los derechos al debido proceso y defensa.

Manifestó que no corresponde declarar prescrita la sanción que goza la calidad de cosa juzgada; puesto que, conforme al art. 59 par. IV del CTB, la facultad de ejecutar las deudas determinadas es imprescriptible.

Señaló que la resolución impugnada no interpretó correctamente los arts. 21, 59, 60, 100 y 181 inc. b) del CTB, concordante con los arts. 48 y 53 inc. b) del DS N° 27310, porque: "... la facultad punitiva del Estado nunca dejó de salir del ámbito de la fiscalización aduanera, pues el ilícito de contrabando del cual el vehículo es objeto del presente proceso, ha permanecido en el tiempo con esa ilegalidad implícita que conlleva el ingresar a territorio nacional a pesar de encontrarse alcanzado por una prohibición establecida como política de gobierno..." (Textual).

Afirmó que la AGIT realizó erróneamente el cómputo de la prescripción utilizando los arts. 59 y 60 del CTB; puesto que, dichos preceptos se encuentran referidos al pago de tributos; y en el procedimiento administrativo sancionador de la especie, la AN persiguió un hecho ilegal, imponiendo sanción administrativa; por lo que, correspondía computar el plazo de la prescripción desde el momento en que el ilícito dejó de consumarse; que en el presente caso, continúa en sus efectos después de emitirse la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014; es decir, la prescripción no ha empezado a correr al ser un delito permanente; más aún, si el art. 173 del CTB, dispone la exclusión de la extinción del delito de contrabando por prescripción, al tratarse de un delito que ocasiona daño económico al Estado, porque se sigue subvencionando el consumo del combustible que utiliza el vehículo prohibido de ingreso al territorio nacional, que se constituye en el elemento que da continuidad a la comisión del ilícito.

Citó las Sentencias Constitucionales N° 658/007-R de 31 de julio y N° 861/2012 de 20 de agosto, que versan sobre el concepto y diferencia entre los delitos instantáneos con los permanentes; asimismo, citó jurisprudencia comparada del Tribunal Constitucional del Perú (no señaló cuál) y las Sentencias Constitucionales N° 846/2012 de 20 de agosto y N° 1310/2002-R de 28 de octubre, referidas a la aplicación de los principios y garantías del proceso penal, al ámbito administrativo sancionador; y la obligación de aplicar las "rationes decidendi" de las sentencias constitucionales respectivamente; por último, citó la Sentencia Constitucional N° 790/2012 de 20 de agosto, referida a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado.

#### **Petitorio.**

Solicitó la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016 y se confirme la Nota AN-GRCGR-ULECR-054/2016.

#### **Admisión.**

Mediante decreto de 14 de febrero de 2017 de fs. 53, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2 núm. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y al tercero interesado, con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

#### **Contestación.**

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, con memorial de fs. 94 a 104 y vta., respondió negativamente a la demanda contenciosa administrativa, de acuerdo a lo siguiente:

Aseveró que: "... la demanda a parte de no cumplir con los presupuestos esenciales propios de un contencioso administrativo, **SON POR UNA PARTE NUEVOS PUNTOS DE IMPUGNACIÓN Y POR OTRA, REITERACIÓN DE LO EXPUESTO EN INSTANCIA ADMINISTRATIVA RECURSIVA...**" (Textual) y citó las Sentencias N° 238/2013 de 5 de julio y 252/2017 de 18 de abril,



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

emitidas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referidas a la imposibilidad de ingresar al fondo de la Litis, cuando la demanda carece de carga argumentativa; correspondiendo declarar improbadamente la acción intentada.

En ese sentido, señaló que el argumento sobre el "delito permanente", no fue expuesto en el recurso jerárquico; por lo que, no puede ser objeto de la demanda, debiendo tomarse en cuenta la Sentencia N° 228/2013 de 2 de julio, emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referida a la renuncia del derecho de impugnar hechos que no fueron planteados oportunamente como agravios; asimismo, las Sentencias Constitucionales N° 1050/2017-S3 de 13 de octubre, N° 617/2013-L de 8 de julio y N° 258/007-R de 10 de abril, referidas a la obligación de reclamar todos los agravios en los recursos establecidos por el ordenamiento jurídico; la prohibición de la reforma en perjuicio, relacionada al principio de "congruencia" y; el principio de "buena fe" respectivamente.

Manifestó que el errado argumento sobre el daño económico al Estado, fue definido por los Autos Supremos N° 56 de 24 de febrero de 2014 y N° 354/2015-L de 21 de mayo, emitidos por las Salas Social y Administrativa y Civil del Tribunal Supremo de Justicia; en sentido de que, la negligencia de la Administración Tributaria para imponer sanciones, no puede ser atribuido al sujeto pasivo como daño económico al Estado; toda vez que, el referido daño, es ocasionado por servidores públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien de forma indebida, respectivamente.

Aclara que la imprescriptibilidad argumentada por la AN, es incongruente; toda vez que, el precepto aplicable a los hechos suscitados y peticiones del caso es el art. 59 del CTB, sin modificaciones, con base en el cual, emitió su determinación; además, la imprescriptibilidad argumentada, se refiere a la deuda tributaria determinada, no así a la sanción administrativa; en ese sentido, aseveró que la resolución emitida, se encuentra motivada y fundamentada en los hechos y el derecho.

Citó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1453/2015, referida al plazo de prescripción para que la Administración Tributaria ejerza su facultad de imponer sanciones administrativas.

Por otra parte, citó las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y N° 229/2014 de 15 de septiembre, emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, referidas al deber de la parte actora de establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos la errada interpretación de la normativa en la que habría incurrido la AGIT; asimismo, citó la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 824/2012, referida a la garantía al debido proceso y derecho a la defensa.

**Petitorio.**

Solicitó declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la AN; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

**Réplica y Dúplica.**

La AN por memorial de fs. 137 a 138 y vta., presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial de fs. 142 a 144, presentó dúplica reiterando su petición de declarar IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016.

**Tercero interesado.**

Por memorial de fs. 86 a 89 y vta., se apersonó Antonio Omonte Mancilla en su condición de tercero interesado, señalando lo siguiente:

El art. 324 de la Constitución Política del Estado (en adelante CPE), citado por la AN para sostener la imprescriptibilidad de su facultad para imponer sanciones administrativas, no puede ser interpretada sin estar definida por Ley tributaria.

Conforme a los arts. 123 de la CPE y 3 y 150 del CTB, la jurisprudencia nacional e internacional y los principios "tempus regit actum" y "tempus comissi delicti", en el presente caso se debe aplicar el CTB, sin las modificaciones realizadas mediante las Leyes N° 291 y 317, considerando que el hecho generador se perfeccionó en la gestión 2005; por lo que, aplicando los arts. 59 y 60 del CTB sin modificaciones, la facultad de imponer sanciones administrativas de la AN, prescribió el 31 de diciembre de 2009.

Transcribiendo los fundamentos de las resoluciones emitidas por la ARIT y AGIT en la etapa recursiva administrativa, señaló que se analizó y se declaró correctamente la prescripción planteada.

**Petitorio.**

Solicitó confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016.

**III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:**

Compulsados los argumentos expuestos en el proceso se tiene que, la controversia radica en establecer si después de concluir el trámite de las impugnaciones administrativas, en los que la AGIT confirmó la sanción impuesta por la AN, puede declararse luego prescrita la sanción impuesta.

**IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:**

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de puro derecho, en el que se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

### **Cuestión previa.**

La AN denunció que la AGIT omitió pronunciarse sobre el "delito permanente" argumentado "a lo largo del proceso administrativo"; hecho que habría vulnerado la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y el debido proceso; por su parte, la AGIT señaló que dicho argumento no fue expuesto por la AN en instancia recursiva administrativa, siendo introducido únicamente en la demanda que ahora se resuelve.

Siendo así, este Tribunal previamente revisará los antecedentes que llegan a su conocimiento y de ser evidente lo denunciado, determinará la nulidad de obrados, según prevé la normativa vigente, **siempre que encuentre lesionada la garantía constitucional del debido proceso**; caso contrario, se ingresará a resolver el fondo de la *litis*.

Compulsados los antecedentes, se advierte que la AN en el par. IV núm. 4 del memorial de fs. 52 a 56 y vta. Anexo 2, que respondió el recurso de alzada, argumentó la existencia de un delito permanente, constatándose que este argumento no fue tomado en cuenta por la ARIT en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0525/2016, que fundó su determinación únicamente en los arts. 59, 60 y 154 del CTB y 5 del DS N° 27310; no obstante de ello, la AN al momento de interponer el recurso jerárquico contra la referida resolución, en el núm. 1 del memorial de fs. 74 a 75 vta., solo observó que la prescripción solicitada por el contribuyente no tenía fundamento legal, señalando que: "*El recurso de alzada se interpuso contra la Nota (carta) AN-GRCGR-ULECR-N° 054/2016, que de su lectura se puede advertir que deniega una solicitud del sujeto pasivo o recurrente, sobre una petición que no tiene fundamento legal, por tratarse de un ilícito que continúa en plena consumación hasta la fecha.*" (Textual); lo cual, no tiene relación clara con el "delito permanente" alegado por la AN en la respuesta del recurso de alzada.

En ese contexto, se concluye que la denuncia de falta de pronunciamiento de la AGIT sobre el argumento del "delito permanente" no es cierta; en todo caso, si la AN consideró que la determinación de la ARIT carecía de motivación respecto al "delito permanente", debió fundamentar expresa y específicamente este hecho en su recurso jerárquico, solicitando la nulidad de obrados que es la consecuencia jurídica de la falta de motivación, aspecto que tampoco ocurrió.

Consiguientemente, al no ser evidente la vulneración del derecho a la defensa y el debido proceso denunciada en la demanda contenciosa administrativa, se analizará el fondo de la *litis*.

### **Doctrina aplicable al caso.**

#### **Derecho al debido proceso y los actos consentidos.**

Los arts. 115 par. II y 119 par. II de la CPE, propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la Sentencia Constitucional N° 2798/2010-R de 10 de

diciembre, es: "...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, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos" (Textual).

Sobre los actos consentidos la Sentencia N° 121/2018 de 21 de marzo, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, estableció que: "VI.1 Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, corresponde hacer las siguientes precisiones legales: Los arts. 115-II y 119-II de la Constitución Política del Estado (CPE), propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, según el entendimiento asumido por la SC N° 2798/2010-R de 10 de diciembre, es: "...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, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Al respecto el art. 14-IV de la CPE, da entender que; si el titular del derecho fundamental lesionado decidió consentirlo y no reclamar su restablecimiento, el Estado Constitucional de Derecho por la ingeniería normativa que expande, no puede obligar al ciudadano obrar en consecuencia, salvo excepciones relevantes.

Para el acaecimiento de un acto consentido, debe existir una voluntad libre y manifiesta sobre una acción, hechos u actos y en caso de comprobarse este presupuesto no corresponderá conceder la tutela. Sobre los actos consentidos la SCP N° 0198/2012 señala lo siguiente: "...frente a una eventual lesión o restricción de su derecho fundamental o garantía constitucional la persona tiene la libertad de definir la acción a seguir frente a dicha situación, ya sea reclamando frente al hecho ilegal, planteando las acciones pertinentes o, en su caso, de consentir el hecho ...", la SCP 1871/2013 de 29 de octubre, dice; "...cuando se los aceptó fehacientemente, o bien tácitos, cuando se deja transcurrir el plazo que se tiene, para impugnar, procediendo a ejecutar o cumplir el acto, o en su caso, **no cuestionar en la primera oportunidad que se tuvo dentro de la tramitación del proceso**, ya sea judicial o administrativo." (Textual).

La falta de impugnación oportuna de una resolución o agravios aparentemente lesivos, constituyen el tácito e inequívoco consentimiento frente a esas resolución o agravios, constituyéndose en los hechos, una abstención voluntaria de no impugnar, que demuestra la conformidad con los actos y resoluciones emanadas.

### **Sobre la impugnación de los Títulos de Ejecución Tributaria.**

El Tribunal Constitucional emitió la SENTENCIA CONSTITUCIONAL 1648/2010-R de 25 de octubre, señalando que: "III.4.2. Los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria en ejecución tributaria **no son susceptibles de impugnación.** (...) el Código Tributario, establece como únicas causales de oposición a la ejecución fiscal, las establecidas en el art. 109.II comenzando con: 1. Cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por el CTb (pago, compensación, confusión, condonación, prescripción); 2. Resolución firme o sentencia con autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda; 3. Dación en pago, conforme se disponga reglamentariamente. Además, establece que estas causales, solo serán válidas si se presentan antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria, **cerrando de esta manera la posibilidad de impugnación a los títulos que adquirieron firmeza**; en consecuencia, el Tribunal de garantías realizó un equivocado análisis de los antecedentes, dejando abierta la posibilidad que los contribuyentes puedan utilizar recursos administrativos como si se encontrasen en fase recursiva,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**soslayando el hecho de que se encuentran en fase de ejecución, impidiendo a la Administración Tributaria cobrar adeudos -en este caso- autodeterminados con calidad de cosa juzgada." (Resaltado añadido).**

### **Sobre la Cosa Juzgada y el principio de seguridad jurídica.**

El Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena emitió la Sentencia N° 125/2017 de 13 de marzo de 2017, que estableció: *"A mayor abundamiento, corresponde precisar que la cosa juzgada persigue la realización del principio de seguridad jurídica, de modo que una vez que la resolución judicial o administrativa ha adquirido firmeza, no cabe su modificación alguna, ni siquiera de oficio. Por ello, podemos afirmar que la cosa juzgada supone un mecanismo de equilibrio entre lo que se ha llamado valor-justicia y valor o principio-seguridad jurídica. Es evidente que interesa obtener justicia, pero siempre con los límites de la seguridad jurídica, pues nadie puede estar de por vida pendiente de una posible modificación de la sentencia o resolución.*

*Doctrinalmente se distingue entre cosa juzgada formal y cosa juzgada material, la primera supone que una resolución es firme como consecuencia de su inimpugnabilidad: "intra proceso"; es decir, cuando no hay posibilidad de ser recurrida, es la que se genera por el agotamiento o la improcedencia de recursos en su contra, tiene carácter limitado, pues sus efectos se refieren al interior del proceso pero pueden desaparecer en un proceso distinto a aquel en el que se originó, ejemplo la calidad de cosa juzgada formal que adquiere la sentencia dictada en un proceso ejecutivo, que puede ser revisada a través de un proceso ordinario.*

*La segunda, que es la que acontece en el caso de autos, es la cosa juzgada material, la cual hace posible que una resolución sea prácticamente inatacable a través de otro proceso, eliminando así cualquier posibilidad de modificación, alteración de su contenido, de tal forma que lo resuelto es válido al interior del proceso, oponible en otro e inmodificable a través de otro proceso.*

*Cuando una sentencia adquiere calidad de cosa juzgada se derivan una serie de efectos que podemos definir como aquellas repercusiones que produce la sentencia firme en el ámbito del Ordenamiento Jurídico, en ese sentido la cosa juzgada material produce dos efectos esenciales uno negativo y otro positivo. El efecto negativo supone la imposibilidad de sustanciar otro proceso sobre el mismo objeto, es lo que se conoce como "non bis in ídem", su justificación radica en que no es posible sustanciar un mismo litigio en forma eterna. El efecto positivo, supone la prohibición de que en un segundo proceso se decida de forma diferente a lo ya resuelto en un primero." (Textual).*

### **Resolución del caso concreto.**

De acuerdo a los antecedentes, el contribuyente impugnó en instancia administrativa la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014 de 22 de septiembre, emitiendo la ARIT la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0451/2015, que confirmó la resolución recurrida; interponiendo el contribuyente recurso jerárquico contra la misma.

En este punto, corresponde hacer notar que en la tramitación del recurso jerárquico, el contribuyente mediante memorial de fs. 162 y vta. Anexo 1, solicitó que la AGIT declare prescrita la facultad de la AN para imponer sanciones administrativas.

Al respecto, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, señaló que: *"xi. Respecto al argumento sobre prescripción manifestado por el Sujeto Pasivo mediante el memorial presentado ante ésta instancia el 4 de agosto de 2015, corresponde indicar que no habiendo sido dicho argumento impugnado como agravio mediante el Recurso Jerárquico*

presentado por él mismo, en el plazo establecido por el Artículo 144 de la Ley N° 2492 (CTB), siendo el referido argumento añadido incluso luego de concluido el término para la presentación de descargos, en aplicación del Artículo 211 del Código Tributario Boliviano, **no corresponde pronunciamiento al respecto.**" (Resaltado añadido).

Concluida la tramitación del recurso jerárquico, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, que **CONFIRMÓ** la resolución recurrida y; en consecuencia, la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014:

Posteriormente, no se ha acreditado que el contribuyente o la AN, hubiesen impugnado la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, en instancia jurisdiccional, vía proceso contencioso administrativo, implicando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, adquirió la calidad de cosa juzgada material.

De lo relacionado, se concluye que: **1)** la AN ejerció de forma efectiva su facultad de imponer sanciones administrativas, habiendo sido confirmada la sanción impuesta al contribuyente en la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014; **2)** el contribuyente consintió que la AGIT no emitiera pronunciamiento respecto a la prescripción en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, porque no impugnó vía judicial esta resolución; por consiguiente, **3)** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, adquirió la calidad de Título de Ejecución Tributaria (en adelante TET) de acuerdo a lo previsto en el art. 108 par. I núm. 4 del CTB; y **4)** se inició la etapa de ejecución tributaria, estando corriendo el plazo de prescripción previsto por el art. 59 par. I núm. 4 del CTB.

El 18 de febrero de 2016, la Juez Público Civil y Comercial N° 5 de Quillacollo Cochabamba, constituida en Tribunal de Garantías Constitucionales, emitió el Auto de Acción de Amparo Constitucional, que declaró improcedente la acción de amparo constitucional interpuesta por el contribuyente, bajo el siguiente fundamento: "*El Art. 54 del Código Procesal Constitucional es claro al precisar imperativamente que LA ACCIÓN DE AMPARO NO PROCEDERÁ CUANDO EXISTA OTRO MEDIO O RECURSO LEGAL PARA LA PROTECCIÓN INMEDIATA DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS RESTRINGIDOS. Este postulado legal hace ver que la parte no ha agotado todas las instancias para acceder a la vía constitucional toda vez que el DECRETO SUPREMO No. 27310 de 9 de enero de 2004 REGLAMENTO AL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO en su Art. 5 establece: "(Prescripción). El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria". De ello se extrae que existen instancias tanto administrativas como judiciales con el Juzgado Coactivo Tributario para hacer prevalecer la prescripción que tanto anhela el accionante, por lo que se puede asumir que en el presente caso existen otros medios que no fueron agotados previamente, para acceder a la justicia constitucional...*" (Textual).

Una vez que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, adquirió la calidad de TET; el contribuyente a través del memorial de 30 de marzo de 2016 de fs. 188 a 190 Anexo 1, solicitó a la AN declare prescrita su facultad de imponer sanciones administrativas en etapa de ejecución tributaria; señalando entre otros argumentos lo siguiente: "**Cabe señalar que las Autoridades Regional y General de**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**Impugnación Tributaria en las resoluciones supra señaladas no hicieron pronunciamiento expreso sobre la prescripción que hoy se solicita a su autoridad en forma expresa en resolución lo dictamine, así mismo lo determina el tribunal de garantías constitucionales en ocasión del amparo constitucional interpuesto...**" (Textual); siendo rechazada por la AN mediante la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016 de 19 de abril de fs. 200 a 204 Anexo 1.

En ese antecedente, se observa que el contribuyente solicitó la prescripción de la facultad de imponer sanciones administrativas, sin tomar en cuenta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, que confirmó la sanción impuesta, adquirió la calidad de TET; en todo caso, si la omisión de pronunciarse sobre la prescripción solicitada en la tramitación del recurso jerárquico le causó agravios, debió impugnar dicha resolución a través del proceso contencioso administrativo y no así en la etapa de cobro coactivo.

Asimismo, se observa que el contribuyente apreció erróneamente los fundamentos expuestos por el Tribunal de Garantías Constitucionales, pues la improcedencia de la acción de amparo constitucional se dispuso porque el contribuyente no solicitó oportunamente la prescripción ante la AGIT, cuando en etapa de impugnación se cuestionaba la sanción impuesta por la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014; o habiéndolo hecho, aun inobservando procedimientos y plazos que hacen al debido proceso, no impugnó la falta de pronunciamiento de la prescripción solicitada conforme prevé al proceso contencioso administrativo previsto por Ley.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional N° 1086/2005-R de 12 de septiembre, aclaró que: **"...Bajo ese parámetro, la SC 1086/2005-R de 12 de septiembre, ha establecido lo siguiente: '(...) el carácter subsidiario del amparo constitucional, no sólo se agota en el aspecto formal, es decir en la obligación de que la persona utilice todos los recursos establecidos por el ordenamiento jurídico, sino que es preciso que a través de esos medios la persona reclame todos los actos ilegales que supuestamente le causan agravio; dado que si la persona no efectuó el reclamo pertinente, pese a haber utilizado el medio de defensa previsto por ley, se entiende que consintió con todos aquellos presuntos actos ilegales u omisiones indebidas que no impugnó oportunamente, impidiendo con ello que las autoridades judiciales o administrativas se pronuncien sobre el particular (SC 1337/2003 - R de 15 de septiembre).**

**De lo dicho se concluye que la jurisdicción constitucional sólo podrá analizar aquellos actos u omisiones demandados de ilegales que fueron reclamados oportunamente ante la vía judicial o administrativa pertinente; esto es en el momento hábil de producido el agravio el cual debe ser invocado necesariamente en las subsiguientes instancias sino es reparado en la primera, a través de los medios o recursos que franquea la ley..."** (Resaltado añadido).

Sin embargo, el contribuyente impugnó el rechazo de la prescripción solicitada en vía administrativa y la AGIT dejó sin efecto la Nota AN-GRCGR-ULECR-051/2016 y declaró prescrita la facultad de la AN para imponer sanciones, aclarando que el acto impugnado es la referida Nota que rechazó la solicitud de prescripción, no así la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014, que impuso la sanción.

En esos antecedentes, se reitera las conclusiones a las que arribó este Tribunal, siendo irrefutable que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015, **que confirmó la sanción impuesta** por la AN mediante la RS N° AN-GRCGR-ULERC-116/2014, **tiene la calidad de TET** en el marco del art. 108 par. I núm. 4 del CTB; en cuyo mérito, corresponde su ejecución coactiva únicamente, no así, verificar si la facultad de la AN para imponer dicha sanción, se encuentra prescrita o no; más aún, si se toma en cuenta que: **1)** el contribuyente no impugnó la falta de pronunciamiento de la solicitud de prescripción presentada dentro el recurso jerárquico a través de proceso contencioso administrativo, consintiendo lo que ahora impugna y; **2)** la AN ejerció efectivamente su facultad de imposición de sanciones; por lo que, resultaría ilógico declarar prescrita una facultad ejercida y confirmada por la misma instancia que ahora la declaró prescrita.

Independientemente a establecer cuál es el acto administrativo definitivo impugnado; en los hechos, el fondo de la controversia versa sobre la prescripción de la facultad de la AN para imponer sanciones administrativas; toda vez que, los antecedentes advierten que la prescripción fue solicitada por el contribuyente tanto ante la AGIT dentro la tramitación del recurso jerárquico que concluyó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015 de fs. 167 a 173 Anexo 1, como ante la AN que luego de tramitada la impugnación, concluyó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016 de fs. 97 a 108 Anexo 2.

Consiguientemente, es evidente que la AGIT al momento de declarar prescrita la facultad de la AN para imponer sanciones administrativas, vulneró la seguridad jurídica denunciada por la AN, toda vez que la ARIT y la AGIT, analizaron la facultad sancionadora que fue ejercida, confirmada y que adquirió la calidad de cosa juzgada.

En ese contexto, no corresponde ingresar al análisis de los argumentos expuestos por las partes, con relación a la imprescriptibilidad de la sanción impuesta por el daño económico ocasionado al Estado y por la aplicación de las modificaciones del art. 59 del CTB, al no constituir el fondo de la *Litis*, que en los hechos versa sobre la inimpugnabilidad de un TET.

Por lo expuesto, se concluye que la AGIT se encontraba impedida de ingresar al análisis de la prescripción solicitada; toda vez que, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1430/2015 de 10 de agosto de fs. 167 a 173 Anexo 1, adquirió calidad de TET; por lo que, en resguardo del principio de seguridad jurídica, porque ya no podía declararse prescrita la facultad de sancionar que tiene la AN, corresponde declarar probada la demanda de la AN.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 50, interpuesta por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Grover Alain Lafuente Canelas y Luis Carlos Paz Rojas, apoderados de Dirzey Rosario Vargas Amurrio, Gerente Regional Cochabamba de la Aduana Nacional; en consecuencia, se declara improbada la prescripción intentada, y por consiguiente se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2016 de 7 de noviembre, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0525/2016 de 23 de agosto.

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

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

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

*[Signature]*  
**Abog. Maria Cristina Diaz Sosa**  
MAGISTRADA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N° 120
Fecha. 1º de Julio de 2019
Libro Tomas de Razón N° 1

Ante mí:

*[Signature]*  
**Merla del Rosario Vilca Gutiérrez**  
SECRETARIA DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Signature]*  
**Abog. Carolina A. Castellón Mansilla**  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA 1ra. DEL  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA