



SALA PLENA

SENTENCIA: 180/2017.  
FECHA: Sucre, 23 de marzo de 2017.  
EXPEDIENTE: 999/2013.  
PROCESO: Contencioso Administrativo.  
PARTES: Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 53; la respuesta de fs. 76 a 79 vta.; la intervención del tercero interesado de fs. 110 a 115, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 84 a 85 y 104 y vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

**I.1. Antecedentes de Hecho de la Demanda.**

Mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), informe sobre la autenticidad del Certificado N° CM-PT-01-0003-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-60, solicitud que fue atendida mediante nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, en la cual se remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF 240/12, del Técnico de Meteorología Legal, que en lo sustancial indica que: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos", evidenciando que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-60 de 11 de enero de 2011, presentó un Certificado Medioambiental no validado o presuntamente falso, habiendo el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de Contrabando, tipificado en el art. 181 inc. b) de la Ley 2492.

Por ello, en cumplimiento a la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de Control Diferido, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 080/2012 de 28 de septiembre, calificando la conducta del importador Libna Giovana Aranda Zuñavi, como Contrabando Contravencional, dictándose la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 35/2012 de 27 de diciembre, que resolvió declarar

probada la comisión de contravención aduanera de Contrabando, disponiendo al no existir la mercancía comisada, la aplicación de lo establecido en el art. 181.II de la Ley 2492, imponiendo la sanción económica consistente en el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs. 191.632.- (ciento noventa y un mil seiscientos treinta y dos 00/100 Bolivianos).

### **I.2. Fundamentos de la Demanda.**

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

La autoridad demandada determinó confirmar lo resuelto por la autoridad de alzada, disponiendo la anulación del Acta de Intervención emitida por la Administración Aduanera, con el argumento de que al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 080/2012 de 28 de septiembre, en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, se incurrió en vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, basándose específicamente en el art. 48 del Decreto Supremo (DS) 27310, el cual claramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases -entre otras- de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito *sine quanon* para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la AGIT no interpretó correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la Ley 2492, siendo el procedimiento de control diferido regular totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a lo establecido en el art. 181 inc. b) de la Ley 2492.

Añade que, la AGIT señala que la Administración de Aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas; al respecto, en el control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, presentado como documento soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO central La Paz, además que el técnico firmante no se encontraba en funciones, careciendo dicho certificado de validez, no correspondiendo realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si IBMETRO creado por DS 26050 de 19 de enero de 2001, certificó que ese documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo y cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

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

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1261/2013



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 999/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de 07 de agosto y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 35/2012 de 27 de diciembre.

## II.-De La Contestación a la Demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, da respuesta a los fundamentos de la demanda en los siguientes términos:

La Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I 117/2012, en cual señala que se debe anular la DUI C-60, debido a que no existe Certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, exigido por los arts. 11 del DS 27310, 119 del DS 572 y 3 y 5 del DS 28963, estableciendo indicios de la contravención de contrabando, tipificado en el art. 181 inc. b) de la Ley 2492. Además de que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, aspectos recogidos en el Acta de Intervención y en la Resolución Determinativa.

Agrega que, el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, como de la existencia de delitos penales, pues el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme dispone la normativa aduanera y de conformidad al art. 48 del DS 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la Ley 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

Manifiesta que, la Administración Aduanera a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, notificando con la orden de fiscalización al operador Libna Giovana Aranda Zuñavi, a objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada, en aplicación del art. 48 del DS 27310, de forma de no quebrantar el derecho del operador al debido proceso y a la defensa, vulnerados en el proceso administrativo.

### II.3.-Petitorio.

Por lo manifestado, los argumentos del demandante carecen de sustento y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución de Recurso Jerárquico, solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto.

### II.4.- Intervención del Tercero Interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, responde a la demanda en calidad de tercero interesado, señalando que:

Realizó el despacho aduanero de su vehículo de acuerdo a la normativa vigente y cumpliendo con cada uno de los requisitos establecidos para tal efecto, sin que se pueda indicar que no hubiese presentado el certificado Medioambiental o que el mismo fuera falso, puesto que su persona no es quien elabora los certificados, pues contrató los servicios de funcionarios de IBMETRO.

Agrega que, no se han cumplido los procedimientos establecidos, ya que dentro del Procedimiento de Control Diferido regular no existe la emisión de Actas de Intervención, menos las resoluciones administrativas o sancionatorias en las que tenga responsabilidad el fiscalizador, siendo que los citados actos no pueden ser realizados mediante el Procedimiento de Control Diferido, sino a través de la Fiscalización Aduanera Posterior, prevista en la RD 01-0008-11 de 22 de diciembre de 2011.

Finaliza solicitando, se declare improbada la demanda, confirmando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 151, "Autos" para sentencia.

### **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Cursa a fs. 23 del Anexo II, nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio, por la cual el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad 77 DUI's, entre ellas la DUI C-60.

2. Dicha solicitud fue respondida por nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, mediante la cual el Instituto Boliviano de Metrología informa que luego de realizar la revisión en los Archivos de Certificados Medioambientales emitidos en la oficina Central, oficinas regionales Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados recibidos, los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además de que los funcionarios que los firman, no se encontraban prestando funciones en las fechas indicadas de emisión (fs. 26 y 27 a 33 del Anexo II).

3. Luego, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, con base en el Informe AN-UFIPR-I-117/2012 de 27 de septiembre, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012, notificada al sujeto pasivo Libna Giovana Aranda Zuñavi, el 24 de octubre de 2012, estableciendo indicios de contravención tributaria por contrabando, por la inexistencia del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, efectuando un cálculo preliminar de tributos aduaneros de UFV's 25.302,15.-, otorgándole un plazo de tres días para la presentación de descargos (fs. 61 a 68 del Anexo II).



4. De fs. 71 a 80 del Anexo II, cursa la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS - 35/2012 de 27 de diciembre, por la cual la entidad demandante determinó declarar probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando, en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, al no existir mercadería comisada, conforme al art. 181.II de la Ley 2492, impuso como multa el 100% del valor de la mercancía, que asciende a la suma de Bs. 191.632.-, disponiendo la anulación de la DUI C-60 de 11 de enero de 2011, como también la remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

5. Contra dicha Resolución Sancionatoria, la contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 9 del Anexo I), que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, que dispuso Anular la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS - 35/2012, debiendo la Administración Aduanera, emitir orden de fiscalización conforme establece el art. 48 del DS 27310 y la RD 01-008-11, en resguardo del derecho a la defensa y el debido proceso (fs. 75 a 81 del Anexo I).

6. Contra la determinación de la ARIT Chuquisaca, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, interpuso recurso jerárquico (fs. 95 a 99 del Anexo I), resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, la cual resolvió confirmar la Resolución de Alzada; consiguientemente, se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012, debiendo dicha Administración concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización (fs. 122 a 131 del Anexo I).

#### **IV. Análisis de la Problemática Planteada.-**

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si la conducta del sujeto pasivo se adecua a la tipificación prevista en los arts. 160.4 y 181 inc. b) de la Ley 2492, y si la misma fue determinada conforme a procedimiento.

##### **IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.**

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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, el art. 778 del CPC 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 el acto administrativo y

agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley N° 620.

#### **IV.2. De la comisión de Contrabando.**

Sobre el problema jurídico planteado, relativo a la conducta asumida por Libna Giovana Aranda Zuñavi y si la misma constituye Contrabando Contravencional; se debe iniciar el análisis a partir de la revisión de la naturaleza jurídica del Contrabando, el cual, según Cotter Patricio Juan, en su libro: “Las Infracciones Aduaneras”, Segunda Edición, señala que es: “...el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio (...), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera (...). Ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras, y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables...”.

Esta figura jurídica se encuentra consagrada en la Constitución Política del Estado, dentro de la sección de Política Fiscal, art. 325, en cuyo texto dispone que el ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva y otros delitos económicos conexos, serán penados por ley.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 999/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, el art. 181 de la Ley 2492, establece que comete Contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: **a)** Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía; **b)** Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; **c)** Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima; **d)** El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria; **e)** El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas; **f)** El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida; y, **g)** La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

Agrega finalmente el mismo articulado que el Contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.

El art. 160.4 de la Ley N° 2492, complementa la normativa señalada precedentemente, estableciendo que el Contrabando es considerado como contravención tributaria cuando se refiera al último párrafo del art. 181 del mismo cuerpo legal; el cual ha sido incorporado por la Disposición Adicional Décimo Sexta de la Ley 317, en cuyo texto modifica el monto de los numerales I, III y IV de UFV's 50.000 a UFV's 200.000, estableciendo que cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de Contrabando, sea igual o menor a 200.000 UFV's, la conducta se considerará Contravención Tributaria, debiendo aplicarse en consecuencia, el procedimiento establecido para la tipificación del ilícito de Contrabando Contravencional.

#### **IV.3. De la facultad de Control de la Aduana Nacional.**

Antes de ingresar al análisis del caso concreto, es preciso señalar lo establecido en el art. 48 del DS 27310, respecto a la facultad de control que tiene la Administración Aduanera; en ese entendido, el artículo mencionado señala que: "*La Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los Artículos 21 y 100 de la ley N° 2492 en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera v control diferido. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior*" (las negrillas son nuestras).

Asimismo, de acuerdo a la RD N° 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011,

el procedimiento para la fiscalización posterior es la siguiente: **a)** Debe existir una Orden de Fiscalización, que debe ser notificada al operador o sujeto pasivo; **b)** previa la elaboración del Informe Técnico respectivo se proyectará la Vista de Cargo, conforme al art. 96.I de la Ley 2492 que establece: *“La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación...”*; asimismo, el art. 104.I y IV de la Ley referida, determina que solo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación, efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente; así también señala que a la conclusión de la fiscalización se emitirá la Vista de Cargo correspondiente; y, **c)** La emisión de la Resolución Determinativa en previsión del art. 99.II de la Ley 2492, la cual podrá determinarse en dos aspectos: en primer lugar si el operador no presenta descargos o éstos no cumplen con lo establecido en el art. 81 de la Ley 2492, la Resolución Determinativa será emitida por el monto de la deuda tributaria consignada en la Vista de Cargo y la sanción por la conducta y, en segundo lugar si el sujeto pasivo o tercero responsable descargare o cumpliera con la Vista de Cargo, incluida la sanción por Omisión de Pago, se emitirá la Resolución Determinativa que establezca la inexistencia de la deuda tributaria.

Por otro lado el art. 35 inc. c) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, señala que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que hubiesen sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido; asimismo, los arts. 115.II y 119.II de la Constitución Política del Estado, propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la Sentencia Constitucional (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”*.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, este Tribunal concluye que la Administración Aduanera no cumplió con su facultad de fiscalización descrita precedentemente, no habiendo demostrado fehacientemente que el sujeto pasivo adecuó su conducta al ilícito de contrabando contravencional, pues con base en los antecedentes del caso, se establece que la Administración Aduanera tiene la facultad para controlar y verificar en forma posterior el despacho aduanero, la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales vinculadas a la importación y exportación de mercancías, en el presente caso, a través del procedimiento del Control Diferido Inmediato, sobre el caso el art. 48 del DS 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. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no pueden ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”; para el cumplimiento de dicha previsión, fue aprobado mediante Resolución de Directorio RD N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, el Procedimiento del Control Diferido, que como objetivo general establece: “Efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del DS N° 27310 de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI), Declaraciones Únicas de Exportación (DUE) y/o de otros regímenes aduaneros a nivel desconcentrado, presentadas o realizadas ante la Administración Aduanera, verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero”; y como uno de los objetivos específicos: “1. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo, sean correctos, completos, exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento a las formalidades previas al despacho”.

De la normativa glosada, se tiene que el objetivo del Procedimiento de Control Diferido, consiste únicamente en comprobar que los datos insertos en las DUI's y documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, por ello, al no haber dado inicio al Procedimiento de Fiscalización y notificación de la Orden respectiva para la comprobación de la contravención, se vulneró el derecho a la defensa y el debido proceso de la contribuyente, pues no se le brindó la oportunidad de que pueda presentar prueba de descargo, desconociendo las actuaciones previas a la emisión de la Resolución Sancionatoria que hubiese realizado la Administración Aduanera.

#### IV.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, disponiendo la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012 de 28 de septiembre, a efectos de que la Administración Aduanera una vez concluya el Procedimiento de Control Diferido, eleve el informe correspondiente y coordine el inicio de una Fiscalización mediante la respectiva Orden de Fiscalización, conforme dispone la normativa glosada en el acápite anterior, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

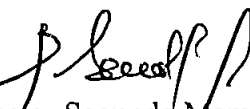
**POR TANTO:** La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia; y en

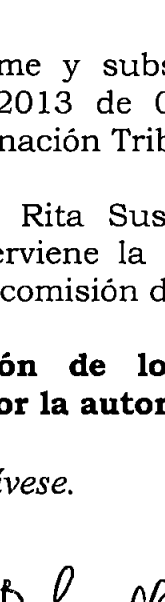
consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

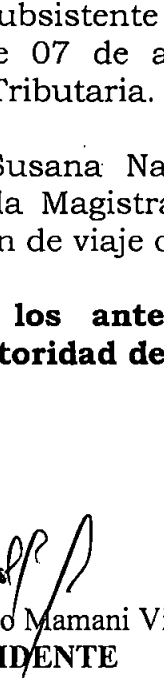
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**


*Regístrese, notifíquese y archívese.*

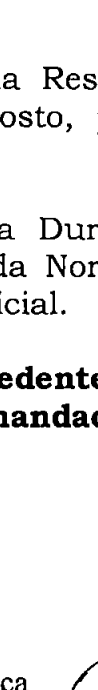
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

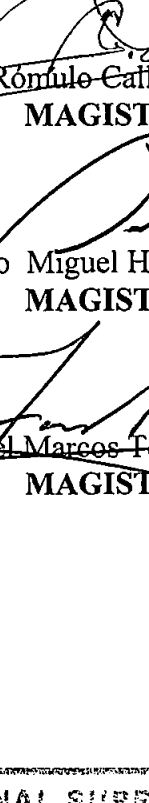
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**


  
Romulo Caffie Mamani  
**MAGISTRADO**

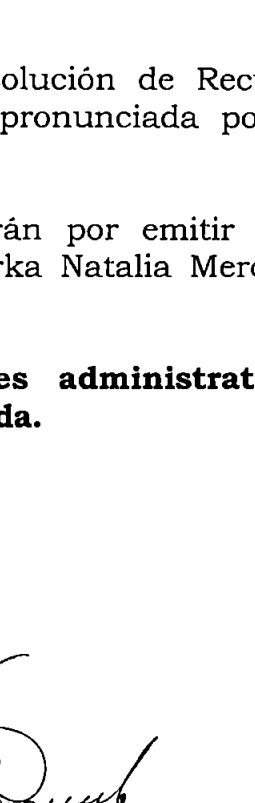
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Fardoya Rivas  
**MAGISTRADO**



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

2017  
Nº 180 LEGIA 23 de marzo  
LA CAUSA Nº 1/2017  
Dra. Rita S. Nava Durán  
VOTO DISIDENTE:

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

## VOTO DISIDENTE

La Magistrado Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia N° 180/2017 de 23 de marzo, del Expediente N° 999/2013 que declara **IMPROBADA** la demanda de la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

### 1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir el criterio mayoritario de los magistrados del Tribunal Supremo, seguidamente se fundamenta el voto disidente en los siguientes términos:

1. Conforme al objeto de controversia que se refiere a: *“Si el art. 48 del D.S. 27310 faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece validar las conclusiones del procedimiento de control posterior regular, con un proceso de fiscalización, sobre todo si se ha determinado que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, al no existir certificaciones medioambientales y si existe o no en el control diferido un procedimiento en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando contravencional”*, en el caso del Exp. 944/2013, se ha motivado de la siguiente forma:
  - a) En el presente caso, se debe realizar una revisión de la normatividad vigente para resolver el presente caso, con ese objetivo se tiene que el art. 181 último párrafo del Código Tributario, claramente determina que: *“Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 50.000 (Cincuenta Mil Unidad de Fomento de Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código (con las modificaciones de la Ley 100 de 4 de abril de 2011), de tal forma que en los casos prescritos en el art. 181 del Código Tributario cuando el valor del tributo omitido alcance hasta 50.000 UFV se debe seguir el procedimiento prescrito en el Capítulo III del Título IV del código tributario referido al sumario contravencional. Por otro lado, la RND N° 01-004-09, en el numeral 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 2 señala: *“Si durante el control diferido, se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establece el art. 160 numerales 5 y 6 del Código Tributario, el art. 186 de la Ley General de Aduanas y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente con el expediente a la Unidad Legal para la aplicación de sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de procesamiento de contravenciones Aduaneras”*, de modo tal que en la RND N° 01-004-09 incluye como contravenciones aduaneras a ser procesadas mediante sumario contravencional, las señaladas en el art. 160 numerales 5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la Ley General de Aduanas y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones. Y por otro lado, la misma RND N° 01-004-09 en el numeral 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 3, dispone: *“A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados efectuados producto de la fiscalización”*, es decir se prevé un procedimiento de fiscalización posterior pero para los casos no previstos en el art. 160 numerales 5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la Ley General de Aduanas, el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones y los dispuestos en el art. 181 del Código Tributario.*

- b) En el presente caso, conforme al Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre de 2012 (fs. 51 a 58 del Anexo Administrativo 2) se inició control diferido regular porque se habría incurrido en el ilícito de contrabando contravencional al no alcanzarse los 50.000 UFV del valor tributo omitido del valor de la mercancía, tipificado en el art. 181 inc. b) del Código Tributario, que dispone: *“Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ... b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales”* y la comisión del tipo de contrabando contravencional antes indicada, fue ratificado en la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 56/2012 de 27 de diciembre de 2012, de tal modo que al presumirse comisión de contrabando tipificado en el art. 181 inc. b) del Código Tributario y que el valor del tributo omitido de la mercancía se encontraba dentro del rango de los 50.000 UFV, se debía seguir directamente el proceso prescrito en el art. 181 último párrafo del Código Tributario, es decir el dispuesto en el art. 168 del Código Tributario que determina: *“I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. II. Transcurrido el plazo a que se refiere el parágrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código. III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad”*.
- c) En conclusión en el caso de análisis, no interesa si se infringió o no el art. 48 del D.S. 27310 y si existía un supuesto vacío en cuanto al procedimiento a seguir en el caso de contrabando contravencional en la RND N° 01-004-09, cuando el art. 181 último párrafo del Código Tributario, era claro en cuanto al procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional cuando alcance los 50.000 UFV del tributo omitido del valor de la mercancía que era el dispuesto para sumario contravencional, conforme a lo dispuesto en el art. 168 del Código Tributario. De acuerdo, al razonamiento anterior, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1224/2013 de 29 de julio del 2013, obró correctamente al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0102/2013 de 6 de mayo de 2013 que anulaba obrados hasta el acta de intervención contravencional, empero confundió el procedimiento a seguir, por ello corresponde declarar improbadamente la demanda y corregir de oficio el procedimiento a seguir.
2. Igualmente en la Sentencia N° 452/2015 de 7 de octubre de 2015, donde se ha presentado disidencia, con relación al punto de controversia referido a: *“Si los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, incumplieron o no con el procedimiento de importación de consumo previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y debieron notificar o no al declarante importador el Acta de*

*Reconocimiento/Informe de Variación de Valor*”, ha realizado la siguiente fundamentación de sustento de la disidencia:

- a) Para resolver el objeto de controversia planteado se debe inexcusablemente referirse a las normas que se cuestionan de infringidas, con ese objetivo se tiene que la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 establece los trámites y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, que de forma resumida incorporaba el siguiente procedimiento: a) Transmisión electrónica de datos de la Declaración Única de Importación; b) El Sistema Informático de la Aduana Nacional valida los datos para aceptar o no la Declaración Única de Importación; c) Corrección de datos de Declaración Única de Importación o desistimiento si correspondiere; d) Pago de Tributos aduaneros; e) Determinación del canal de la Declaración Única de Importación (Amarillo, Verde, Rojo); f) Examen Documental y Físico; g) En caso de existir observaciones se facciona Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor; h) Si el Declarante no acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor debe presentar su impugnación dentro del plazo de 5 días; i) Si el Declarante acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor, paga los tributos respectivos dentro del plazo de 3 días; j) Si ha se observado la Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor se puede presentar descargos hasta antes de la Resolución Administrativa; l) En caso de no aceptación del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor para el levante de la mercancía puede presentar garantías; y m) Levante de la mercancía. En el análisis de normas se debe considerar también que el D.S. Nº 25567 de 5 de noviembre de 1999 (Reglamento de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros) que en su art. 1 establece que la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera, desarrollando a este fin planes, estrategias, métodos y sistemas de seguimiento, inspección y control del desenvolvimiento aduanero, en la mismo Decreto Supremo en su art. 5 sobre las competencias de la Unidad se dispone que: *“La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA), tiene competencia como organismo operativo especializado para ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas que integran la Aduana Nacional. La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros podrá actuar ante terceros, por efecto de la sustitución temporal, con las mismas facultades y atribuciones establecidas para los sustituidos”*. De tal forma que Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera y para el cumplimiento de este objeto tiene la competencia de ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas de la Aduana Nacional con las mismas atribuciones de la unidad intervenida y debiendo seguir el procedimiento determinado en la Ley.
- b) En el caso de autos, en el despacho aduanero de consumo presentado por la Agencia Despachante de Aduanas Bona Fide S.R.L. siendo el importador Roberto Vladimir Sandoval Rios de una Camioneta MAZDA, tipo B2300, modelo 2006 de la DUI C- 9430, fue determinado a canal rojo y se asignó el despacho al funcionario

aduanero Juan Antonio Gutierrez Vacaflor y a la intervención de funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se faccionó la Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, habiéndose suspendido el procedimiento aduanero correspondiente y posteriormente se expidió, Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/165/09 de 22 de septiembre de 2009.

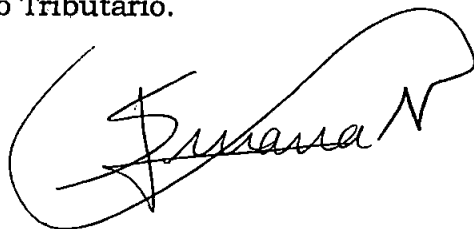
- c) Con los anteriores, antecedentes se evidencia que el procedimiento aduanero de consumo fue suspendido y se dictó Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros y posteriormente se emitió Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/165/09 de 22 de septiembre de 2009, empero como en el caso se autos se cuestiona si el procedimiento seguido por funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se ajusta al previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, se debe tener presente que la citada Resolución de Directorio establece el trámite y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, sin embargo no preveía explícitamente un procedimiento para el caso de contravenciones aduaneras y por ello en el numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 determina que: *“ Cuando exista comisión de delitos aduaneros o contrabando contravencional, elabora el acta de intervención y la remite conjuntamente al Expediente de Reconocimiento al Administrador de Aduanas, para que este inicie el proceso administrativo en caso de contrabando contravencional o ponga en conocimiento del fiscal adscrito a la Aduana Nacional, el ilícito en caso de delitos aduaneros...”*, de tal forma que el procedimiento al que se remite la RD 01-031-05 es el dispuesto en el art. 168 del Código Tributario que dispone: *“I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código. III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad”*, de tal forma que el procedimiento a seguir en caso de contravención aduanera, como en el presente caso, es la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional o Acta de Infracción,

que se notifica importador o declarante y se abre término probatorio de 20 días concluido el mismo se emite Resolución Final de Sumario Contravencional y a esta resolución se pueden interponer los recursos administrativos de Ley.

- d) En el presente caso en conclusión no se siguió el procedimiento determinado en el art. 168 del Código Tributario y al cual se refería el Numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, siendo procedente declarar probada esta pretensión del demandante no habiendo los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, seguido el procedimiento para contravención aduanera previstos al que se remitía la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y en este caso tampoco era necesario notificar al declarante o importador el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor que era para un procedimiento regular de importación de consumo.

## **2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA**

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que el fallo de la sentencia debe reconducir el procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional en los casos previstos en el art. 181 del Código Tributario y seguir el procedimiento a que remite dicho artículo que es el previsto en el art. 168 (Sumario contravencional) del Código Tributario.



Sucre, 23 de marzo del año 2017