SALA PLENA

SENTENCIA: 334/2016.
FECHA: Sucre, 13 de julio de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 358/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Agencia Despachante de Aduanas PIRAMIDE contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Agencia Despachante de Aduana Pirámide representada por Roberto Arturo Corrales Dorado contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 193 a 199, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 221 a 223; réplica de fs. 259 a 266; Dúplica de fs. 270 a 271; antecedentes administrativos y recursivos.

CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Agencia Despachante de Aduana Pirámide representada por Roberto Arturo Corrales Dorado dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 193 a 199), con los siguientes fundamentos:

a) A manera de antecedentes refiere que el Administrador de Aduana Interior Oruro, por Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-Nº 1316/2012 de 26 de junio, declara probada la Contravención por Contrabando, tipificada en el art. 181 inc. f) de la Ley 2492 (CTB) contra Faustino Canaviri Muñoz, Wilson Condarco-Usuario de Zona Franco Oruro, Luis Urquieta Molleda representante legal Zona Franca Oruro y Alfredo Leoncio Camacho Effen representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Pirámide, disponiendo el pago solidario de la multa del 100% del valor de las mercancías objeto de contrabando, conforme el art. 181.II de la Ley 2492 (CTB) suma que asciende a UFV's 65.331.00, determinación que posteriormente fue confirmada mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0839/2012 de 8 de octubre y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo. Continuando con la fundamentación de su demanda transcribe el punto i del IV.1 de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013 y el punto relativo a la Relación de Hechos de la parte considerativa de la Resolución de

Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0839/2012 de 8 de octubre de 2012.

b) A tiempo de transcribir el apartado I, II, punto B. Descripción del Procedimiento de Fiscalización Aduana Posterior, 1. Ejecución de la Fiscalización Aduana Posterior, 1.3 Alcance de la Fiscalización, 2.2.2.3 de la Presunción de comisión de contravención de la Resolución de Directorio N° RD-01-10-04 de 22 de marzo de 2004 que aprueba el Procedimiento de Fiscalización Aduana Posterior; art. 96 parágrafos I y II de la Ley 2492 (CTB) y arts. 32 y 66 del D.S. 27130 del Reglamento a la Ley 2492 (CTB) sostiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber basado su resolución en la Orden de Fiscalización Aduana Posterior N° GRO001/2011 de 5 de mayo, lo hizo sobre un acto nulo y por consiguiente ha incurrido en la nulidad prevista por el art. 96 de la Ley 2492 (CTB), toda vez que la Administracion Aduanera ha incumplido el objetivo y alcance de la Resolución de Directorio RD 01-010-04 que aprueba el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, cual es de verificar el correcto pago de tributos y la omisión de su pago, aspectos que ha desencadenado nulidad en la Resolución Sancionatoria, Resolución de Recurso de Alzada y Jerárquico respectivamente, por lo señalado ut supra, establece que la fiscalización realizada por la Administracion de Aduana Interior Oruro incumple el procedimiento de fiscalización posterior y su propia orden de fiscalización porque no señala que no se han pagado los tributos aduaneros de importación y menos la existencia de omisión de pago de los mismos.

c) Sostiene que la actividad iniciada por la Administracion Aduanera en Oruro, a la operación aduanera de importación de zona franca, tenía como fin específico determinar la inexistencia de pago del Gravamen Arancelario (GA), del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) que gravan la importación de vehículos de las DUIs C-1850,C-3426 y C-4605, sin embargo, apartándose de dicho objetivo y alcance, a través de resolución sancionatoria establece una conducta contraventora inexistente, y sin que existan tributos omitidos aplica una sanción de multa pecuniaria pretendiendo que tenga el carácter solidario con la Agencia Despachante de Aduana Pirámide.

d) Manifiesta que las Declaraciones de Mercancías (DUI 2009/432/C-1850 de 28 de agosto de 2009, DUI 2009/432/C-3426 de 13 de noviembre de 2009 y DUI 2009/432/C-4605 de 29 de diciembre de 2009) han sido presentadas acompañando la documentación indispensable, conforme establece el Ordinal Séptimo (Importación a Consumo de Vehículos Reacondicionados), 1. Contratación de un Despachante de Aduana previsto en la Resolución de Directorio RD-01-016-07 de 26 de noviembre de 2007, asimismo aduce que la Agencia Despachante de Aduana dio cumplimiento a las formalidades aduaneras al haber actuado en el despacho aduanero en representación del importador, y que en la tramitación de las mencionadas DUIs ha incluido el pago total de los tributos aduaneros, sin que se haya omitido monto alguno por dicho

concepto, no obstante lo descrito, señala que la Administracion Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional y General realizan una incorrecta interpretación de las disposiciones legales al pretende sostener el contrabando contravencional carente de fundamento de hecho y de derecho, para ilegalmente aplicar una sanción, cuando los arts. 160.4 y 181 último párrafo de la Ley 2492 (CTB) señala que habrá contravención cuando exista la omisión de pago de tributos aduaneros, sin embargo en el presente caso, no constituye una contravención de contrabando, pues los tributos aduaneros han sido pagados y no se ha omitido pago alguno, por lo que no corresponde la aplicación del inc. f) del art. 181 de la Ley 2492 (CTB).

e) Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0839/2012 de 8 de octubre, aplicó en forma retroactiva a las operaciones aduaneras de las DUIs. 2009/432/C-1850, 2009/432/C-3426 y 2009/432/C-4605, la Ley N° 100 que modificó los numerales I, II, III y IV del art. 181 de la Ley 2492 (CTB). Basándose en los arts. 106 y 114 del Reglamento de la Ley General de Aduanas refiere que, aceptada la Declaración de Mercancías por la Aduana Nacional, materializada con la numeración de las DUIs. C-1850,C-3426 y C-4605, efectuado el pago de tributos aduaneros de importación y aplicado el sistema selectivo o aleatorio, el despacho aduanero fue sorteado a canal amarillo, oportunidad en la cual el servidor público de la Administracion Aduanera dio cumplimiento a la revisión documentaria del despacho aduanero, otorgando el respectivo levante como se observa en los sellos y firmas de la DUIs., en consecuencia no hubo introducción ilegal de mercancía a territorio aduanero nacional, fue importación bajo el régimen de importación para el consumo.

f) Afirma que durante la tramitación del caso objeto de la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria asumió un criterio contradictorio respecto a la contravención de contrabando, toda vez que ante la impugnación de la Resolución Sancionatoria realizada por el representante legal de la Zona Franca Oruro S.A., ha dispuesto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0157/2013 de 5 de febrero, lo siguiente: *"(...) en consecuencia, se revoca parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR N° 1316/2012 de 26 de junio de 2012, dejando sin efecto la comisión de contravención de contrabando calificada en contra del representante legal de la Zona Franca Oruro ZOFRO S.A. Luis Urquieta Molleda (...)"*, sin embargo, ante la impugnación de la Agencia Despachante de Aduana Pirámide, la Autoridad de Impugnación Tributaria confirma la contravención aduanera en contrabando y vuelve a incluir como contraventor en contrabando al propio representante legal de la Zona Franca Oruro ZOFRO S.A., Luis Urquieta Molleda. Finalmente amparado en las disposiciones legales de los arts. 160.4, 161.5 y art. 181 inc. f). II de la Ley 2492 (CTB) realiza la ampliación de su demanda contenciosa administrativa.

1.2 Réplica.

Aceptada la respuesta a la demanda, por proveído de fs. 256 se corrió traslado a la entidad demandante y en su réplica de fs. 259, señala lo siguiente:

Sobre la discrepancia del año modelo y de fabricación de los vehículos declarados en las DUIs, cuya información habría sido extraída de las páginas de internet especializadas autorizadas por la Aduana Nacional, arguye que las mismas no constituyen prueba material, más aun cuando los funcionarios de la Administracion Aduanera asignados a verificar el trámite de las DUIs C-1850,C-3426 y C-4605, en ejercicio de sus funciones y competencia, no observaron la supuesta discrepancia, y más al contrario dieron luz verde a los despachos y nacionalización de los vehículos sin ninguna observación (que de existir debió paralizar el despacho) ordenando el levante, es decir, la salida física de la mercancía del recinto aduanero, momento en el que concluye la participación de la Aduana Nacional al perfeccionarse y consolidarse la nacionalización de la mercancía. Por otro lado, sostiene que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRORU UFIOR-C-08/2011 de 27 de diciembre de 2011 se encuentra viciada de nulidad al no cumplir con dos de los requisitos esenciales previstos en los incs. e) y f) del art. 66 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, ya que no existe la mercancía decomisada ni liquidación previa de los tributos que supuestamente habrían sido omitidos, al respecto sostiene que no existió omisión de pago como se comprueba en las DUIs 2009/432/C-4605, 2009/432/C-1850 y 2009/432/C-3426 que acreditan el pago correcto de los tributos aduaneros, asimismo haciendo referencia al último párrafo del art. 181 de la Ley 24912 (CTB) aduce que el procesamiento en la vía contravencional procede en el único caso de que existan tributos omitidos y que en el presente caso la Administracion Aduanera no comprobó la omisión de tributos respecto de las Declaraciones Únicas de Importación descritas ut supra, cuya determinación era el único objetivo de la fiscalización establecida en el parágrafo I del Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, aprobado mediante Resolución de Directorio RD-01-010-04 de 22 de abril de 2004, es decir, verificar el correcto pago de impuestos, objetivo que según el demandante fue olvidado por la Administracion Aduanera a propósito de la fiscalización realizada. Con relación a la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN- GRORU-ORUOI-SPCCR N° 1316/2012 de 26 de junio de 2012 refiere que corresponde su nulidad por cuanto la sanción económica de pago de una multa equivalente al 100% del valor de la mercancía, cuando ésta no fue decomisada, es aplicable exclusivamente en el ámbito jurisdiccional y la debe imponer necesariamente un Juez en Materia Penal, y no así la Administracion Aduanera en una resolución sancionatoria administrativa por una conducta contraventora que no configura la prevista en el numeral 4 del art. 160 de la Ley 2492 (Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181), por cuanto no hubo omisión de pago de tributos, requisito o condición prevista por ley para el procesamiento en la vía administrativa, asimismo refiere que, tampoco correspondía aplicar por analogía la sanción de multa dispuesta en el parágrafo II del art. 181 de la Ley 2492 por los fundamentos señalados, y más aun considerando

que el art. 6.III del Código Tributario Boliviano no permite tipificar delitos, definir contravenciones ni aplicar sanciones.

1.3 Petición.

En base a los anteriores fundamentos de la demanda pide revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 7 de junio de 2013 (fs. 201) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 221 a 223), con los siguientes argumentos:

1. Señala que el vehículo de importación se encuentra prohibido, debido a que el año de fabricación no corresponde al declarado y se encuentra fuera de la cobertura para ser importado, en aplicación del inc. e) del art. 3 del D.S. N° 29836, incorporado al art. 9 del D.S. N° 28963, que establece la restricción para vehículos automotores de la partida 87.03 con antigüedad mayor a cinco años a través del proceso regular de importaciones, durante el primer año de vigencia del decreto; cuatro años para el segundo, evidenciándose que los años de fabricación de los vehículos en cuestión, a la fecha del trámite de las DUI C-1850, C-3426 y C-4605, no estaban permitidos para su nacionalización.

2. Afirma que el proceso contravencional, fue iniciado con la notificación del Acta de Intervención Contravencional AN-GRORU-UFIOR-C-08/2011 a las partes, en la cual se identifica plenamente a los responsables, se tipifica la contravención tributaria en contrabando, prevista en el inc. f) del art. 181 de la Ley 2492 (CTB), contiene la liquidación del valor CIF de la mercancía que asciende a $us 14.174,75 con tributos pagados de Bs. 44.044,00 equivalentes a UFV 28.687,92, conforme lo dispuesto en el art. 96.II de la Ley 2492 (CTB) y art. 66 del D.S. 27310 (RCTB), lo que demuestra que no existen vicios de nulidad, y no se provocó el estado de indefensión alegado; Respecto a la valoración de los descargos, aduce que en el proceso de control y fiscalización y procedimiento contravencional, la Administracion Aduanera de manera fundamentada valoró y consideró los descargos, no solamente enumerando o enunciando su presentación, sino que su rechazo se encuentra argumentado, en sentido de que el recurrente es responsable solidario.

3. Aduce que existe una incorrecta declaración en las DUI, que no ha merecido la acción de inspección previa del sujeto pasivo, y que a la observación del año de fabricación de los vehículos establecido a través de la fiscalización efectuada por la Administracion Aduanera, no se acompañó prueba que desvirtué éste aspecto, por lo que el procedimiento de fiscalización posterior y el proceso sancionador se

han ajustado a la normativa legal sustantiva y procedimental, que no ha generado indefensión o inobservancia al debido proceso; en ese entendido manifiesta que la Agencia Despachante de Aduana Pirámide y el Agente Despachante, han incurrido en la responsabilidad solidaria, respecto de la comisión de contravención por contrabando, tipificado en el inc. f) del art. 181 de la Ley 2492 (CTB), finalmente con relación a la contradicción de fallos de la Autoridad de Impugnación de Tributaria refiere que de la lectura del memorial de demanda, el demandante no establece a que fallos se refiere.

2.1 Fundamento de la dúplica.

A la réplica presentada se responde la siguiente forma:

a) El proceso contravencional, se inició con la notificación del Acta de Intervención Contravencional, de la cual se advierte que se idéntica plenamente a los responsables, así como se tipifica la contravención tributaria en contrabando, prevista en el inc. f) del art. 181 de la Ley 2492, asimismo la mencionada acta, contiene la liquidación del valor CIF de la mercancía, circunscribiéndose a lo determinado en los arts. 96. II de la Ley 2492 y 66 del D.S.27310 lo que demuestra que no existen vicios de nulidad y muestran que no se provocó estado de indefensión. Por otro lado, en cuanto a la valoración de los descargos de manera fundamentada, en el proceso de control y verificación, así como en procedimiento contravencional, se observa que la Administración Aduanera de manera cierta, ha valorado y considerado las pruebas y las razones de su rechazo.

b) Con relación a la observación del año de fabricación de los vehículos, el demandante no acompaño prueba que desvirtué este aspecto, en el procedimiento de fiscalización posterior como en el proceso sancionado.

2.3 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa y mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013.

CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

3.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a seis aspectos que son:

1. Si en la tramitación de las DUI´s C- 1850, C-3426 y C-4605 se ha incurrido o no en la comisión de contravención por contrabando, tipificado en el inc. f) del art. 181 de la Ley 2492 (CTB) al haberse cumplido con todas las formalidades aduaneras.

2. Si la Administración Aduanera en el proceso de fiscalización aduanera posterior ha incumplido o no el objetivo y alcance de la Resolución de Directorio RD 01-010-04, al no señalar que no se han pagado los tributos aduaneros de importación y la existencia de omisión de pago de los mismos y basarse en la Orden de Fiscalización Aduana Posterior N° GRO001/2011 de 5 de mayo que es nula al tenor del art. 96 del Código Tributario.

3. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar el recurso de alzada aplicó en forma retroactiva a las operaciones aduaneras de las DUI´s C- 1850, C-3426 y C-4605, la Ley 100 de 4 de abril de 2011.

4. Si es evidente o no que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRORU UFIOR-C-08/2011 de 27 de noviembre de 2011 se encuentra viciada de nulidad al no cumplir con los requisitos establecidos en los incs. e) y f) del art. 66 del Reglamento al Código Tributario (RCTB), y si la sanción del pago de multa prevista en el art. 181.II de la Ley 2492 (CTB) debe ser única y exclusivamente aplicado por la autoridad judicial competente y no así por la Administración Aduanera, y si por ello corresponde o no la anulación de la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR N° 1316/2012 de 26 de junio de 2012.

5. Si durante la tramitación del caso objeto de la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0157/2013 de 5 de febrero, asumió o no un criterio contradictorio respecto a la contravención de contrabando, ante la impugnación de la Resolución Sancionatoria realizada por el representante legal de la Zona Franca Oruro S.A.

6. Si la discrepancia del año y modelo de fabricación de los vehículos declarados en las DUI´s C- 1850, C-3426 y C-4605, cuya información habría sido extraída de las páginas de internet especializadas autorizadas por la Aduana Nacional de Bolivia, constituyen o no prueba material.

3.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. En relación al primer objeto de controversia, referido a: *"Si en la tramitación de las DUI´s C- 1850, C-3426 y C-4605 se ha incurrido o no en la comisión de contravención por contrabando, tipificado en el inc. f) del art. 181 de la Ley 2492 (CTB) al haberse cumplido con todas las formalidades aduaneras"*, se debe realizar las siguientes disquisiciones de orden legal:

a) Antes de resolver el punto de controversia propiamente dicho, se hace necesario efectuar una revisión de todos antecedentes administrativos

y recursivos, con ese objetivo se tiene que de la revisión de antecedentes administrativos (anexo1, fs. 1 a 55) se evidencia que el 13 de mayo de 2009, la Agencia Despachante de Aduana Pirámide, por cuenta de su comitente Faustino Canaviri Muñoz, registró y validó ante la Administración Aduanera, Zona Franca Industrial Oruro las Declaraciones Únicas de Importación C-1850, C-3426 y C-4605 correspondiente a los siguientes vehículos automotores según los Formularios de Registro de Vehículos (FRVs); Vagoneta Toyota Succed Ul, año de fabricación 2003, año de modelo declarado 2004, plazas 5, chasis NCP510049989; Minibús Mitsubishi Délica DX, año de fabricación 2001, año de modelo declarado 2002, plazas 12, chasis SK82VM200685; Minibús Mazda Bongo DX, año de fabricación 2002, año de modelo declarado 2003, chasis SK82V300910 y demás características establecidas en antecedentes administrativos, posteriormente a través de Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° GRO001/2011 de 5 de mayo de 2011, en aplicación del art. 104.I de la Ley 2492 y la RD 01-010-04, la Aduana Nacional dispuso la verificación del cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras del operador Faustino Canaviri Muñoz, determinando los tributos a Fiscalizar: GA, IVA e ICE de las DUI´s C-1850, C-3426 y C- 4605, que fue notificado por edicto el 27 de junio de 2011, en la misma fecha se notificó al operador con el Inicio de Fiscalización Aduanera Posterior, que mereció el Informe UFIOR N° 100/2011 e Informe Final de Fiscalización UFIOR N° 158/2011 (fs. 207,208 y 250 del Anexo Administrativo N° 4 de fs. 201 a 400). Bajo los parámetros señalados, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRORUUFIOR-C-08/2011 de 27 de diciembre de 2011, que señala en el acápite de Resultados de Fiscalización, lo siguiente: a) A falta de documentación que sustente el año de modelo declarado, en atención a la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-013/06 de 20/12/2006 y Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09 de 21/12/2009, se encuentran clasificados en la Partida Arancelaria 87.03 del Arancel Aduanero de Importaciones, b) De acuerdo a la definición establecida en el inc. u) del art. 3 del D.S. 28963, los vehículos año 2003,2001 y 2002 a la fecha de los trámites de las DUIs C-1850, C-3426 y C- 4605, tenían una antigüedad mayor a cuatro (4) años, c) El D.S. 29836 que modifica el Anexo del D.S. 28936, en su art. 3 incorpora al art. 9 del D.S. 28936 de Prohibiciones y Restricciones, entre otros el inc. "e) *Vehículos automotores de la partida 87.03 del Arancel de Importaciones...con antigüedad mayor a cuatro (4) años para el segundo año de vigencia del presente decreto supremo...*". A tal efecto se presumió la comisión de contravención tributaria de contrabando por el importador y el usuario de zona franca, tipificado en el inc. f) y el último párrafo del art. 181 de la Ley N° 2492, modificado por el art. 56 del Presupuesto General de la Nación – Gestión 2009 en cuanto al monto, con un valor CIF de $us. 14.174.75, y de conformidad a lo establecido en el art. 61 del D.S. 25870 concordante con el art. 47 de la Ley 1990, se estableció la responsabilidad solidaria del Despachante de Aduana Alfredo Leoncio Camacho Effén/Agencia Despachante de Aduana Pirámide, emitiéndose Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-N° 1316/2012 de 26 de junio de 2012, que declaró probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando en contra de Faustino Canaviri y la Agencia

Despachante de Aduanas Pirámide y otros, no existiendo la mercancía comisada impuso en sustitución la sanción correspondiente al pago de 100% del valor de las mercancías objeto de contrabando de 65.331,00 UFV's., anulación de las Declaraciones Únicas de Importación y captura de los vehículos. Presentados los Recursos de Alzada y Jerárquico respectivamente, por la Agencia Despachante de Aduana Pirámide (Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0839/2012 de 8 de octubre de 2012 y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0281/2013 de 4 de marzo de 2013) ambos confirmaron la Resolución Sancionatoria AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-Nº 1316/2012.

b) De los anteriores antecedentes administrativos se evidencia que los años de modelo de los vehículos registrados por las DUIs C-1850 (2004), C-3426 (2002) y C- 4605 (2003) fueron observados por la Administración Aduanera porque difieren con el año de fabricación 2003, 2001 y 2002 respectivamente, en tal sentido, los vehículos se encontraban dentro de las restricciones del art. 3 del D.S. 29836 de 3 de diciembre de 2008 que incorpora en el art. 9 el inc. e) del D.S. 28963, que establece "*...la restricción de importación de los vehículos automotores de la Partida 87.03 del Arancel de Importaciones vigente, con antigüedad mayor a cinco (5) años a través del proceso regular de importaciones durante el primer año de vigencia del indicado decreto supremo; con antigüedad mayor a cuatro (4) años para el segundo año de vigencia del referido decreto supremo; y de tres (3) años a partir del tercer año de vigencia*". Por lo tanto, los vehículos importados se encontraban inmersos en las restricciones de importación por ser el año modelo, 2001, 2002 y 2003; es decir, más de cuatro años de antigüedad al ser el segundo año de vigencia del señalado Decreto Supremo, en tal sentido, se patentiza que la Agencia Despachante de Aduanas Pirámide, ahora demandante, consignó indebidamente los años de modelo de los vehículos automotores que se encontraban prohibidos de importación. Esta circunstancia anómala, generó que se permitiese indebidamente la importación a territorio aduanero nacional de tres vehículos, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por la Aduana Nacional, adecuando así su actuación a la condición del ilícito de contrabando contravencional previsto en el art. 181 inc. f) del Código Tributario Boliviano con relación al con relación al parágrafo IV del mismo artículo, que disponen: *"Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ...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".*

2. Con relación al segundo objeto de controversia: *"Si la Administración Aduanera en el proceso de fiscalización aduanera posterior ha incumplido o no, el objetivo y alcance de la Resolución de Directorio RD 01-010-04, al no señalar que no se han pagado los tributos aduaneros de importación y la existencia de omisión de pago de los mismos y basarse en la Orden de Fiscalización Aduana Posterior Nº GRO001/2011 de 5 de mayo, que es nula al tenor del art. 96 del Código Tributario"*, se debe efectuar el siguiente examen:

a) La Resolución de Directorio N° 01-010-04 de 22 de marzo de 2004, en cuanto a su objetivo establece: *"Comprobar con posterioridad al despacho aduanero u otras operaciones aduaneras, el cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, a objeto de verificar el correcto pago de tributos"* y por otra parte en cuanto al alcance dispone: " *La aplicación del presente procedimiento alcanza a los sujetos contemplados en los artículos 22 al 31, 34 y 35 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano y articulo 296 del D.S. 25870 de 11 de agosto de 2000, Reglamento a la Ley General de Aduanas"*, de tal modo que el objeto del procedimiento establecido de la Resolución de Directorio era el cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, a objeto de verificar el correcto pago de tributos y este procedimiento alcanzaba a los sujetos pasivos del tributo consistentes en contribuyentes, sustitutos, deudores solidarios, terceros responsable, exportadores, importadores, transportadores internacionales, empresas de inspección previa a la expedición, concesionarios de tiendas libres, agencias despachantes de aduanas, concesionarios de depósitos aduaneros, concesionarios de zonas francas usuarios de zonas francas, entidades bancarias contratadas por la Aduna Nacional, empresas consolidadoras y desconsolidadoras y empresas de servicio expreso. Ahora bien, dentro del procedimiento establecido en la citada Resolución de Directorio N° 01-010-04, en numeral B descripción de fiscalización aduanera posterior, se establecía en sub numeral 1 que este se iniciaba con la Orden de Fiscalización y podía concluir con la presunción de comisión de contravención aduanera. Asimismo el señalado procedimiento previsto en Resolución de Directorio N° 01-010-04 disponía en numeral B descripción de fiscalización aduanera posterior en el sub numeral 2 punto 2.2.2.3 cuando se establezca la presunción de la comisión de contravención de contrabando, cuyos tributos aduaneros no superen el monto de 10.000 UFV's, el fiscalizador elaborará el acta de intervención conforme lo establecido en artículo 96 parágrafo II del Código Tributario boliviano.

b) En conclusión, en el caso de autos conforme al Acta de Intervención Contravencional AN-GRORUUFIOR-C-08/2001 (fs. 286 a 295 Anexo Administrativo 4) y Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-N°1316/2012 de 26 de junio de 2012 (fs. 2 a 11 Anexo Administrativo 1) se procedió conforme al procedimiento previsto numeral B descripción de fiscalización aduanera posterior en el sub numeral 2 punto 2.2.2.3 de la Resolución de Directorio N° 01-010-04 de tal forma que no se infringió el objetivo, alcance y procedimiento previsto en la Resolución de Directorio N° 01-010-04 que alcanza también a la Agencia Despachante de Aduana.

c) Sobre la nulidad de la Orden de Fiscalización Aduana Posterior N° GRO001/2011 de 5 de mayo, el demandante alega que ésta incumplió el verificar el correcto pago de tributos y la omisión de pago, sin embargo el art. 96.II del Código Tributario referido al Acta de Intervención, que se señala se habría infringido, indica que: *"...el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Sancionatoria o Determinativa, contendrá la relación circunstancia de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del*

operativo aduanero correspondiente...", de tal forma que no existe relación entre lo alegado en la supuesta nulidad y lo que prescribe el art. 96.II del Código Tributario, por lo que este tribunal no se pronuncia sobre la supuesta nulidad al no existir relación con el art. art. 96.II del Código Tributario ni tampoco con la Resolución de Directorio N° 01-010-04 que se establece que el procedimiento de fiscalización aduanera posterior se inicia con la Orden de Fiscalización.

3. Con relación al tercer objeto referido a: "*Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar el recurso de alzada, aplicó en forma retroactiva a las operaciones aduaneras de las DUI's C- 1850, C-3426 y C-4605, la Ley 100 de 4 de abril de 2011*", se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a) En el caso de autos la parte demandante confunde la aplicación del art. 3 del D.S. 29836 de 3 de diciembre de 2008 que incorpora en el art. 9 el inc. e) del D.S. 28963, lo siguiente: "*...la restricción de importación de los vehículos automotores de la Partida 87.03 del Arancel de Importaciones vigente, con antigüedad mayor a cinco (5) años a través del proceso regular de importaciones durante el primer año de vigencia del indicado decreto supremo; con antigüedad mayor a cuatro (4) años para el segundo año de vigencia del referido decreto supremo; y de tres (3) años a partir del tercer año de vigencia*", con la ejecución del art. 181 nonies introducido por el art. 21 al Código Tributario de la Ley 100 de 4 de abril de 2011 referido al delito de contrabando por exportación agravada.

b) Se debe añadir a lo razonado que la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-N°1316/2012 de 26 de junio de 2012 (fs. 2 a 11 Anexo Administrativo 1) hace mención a la Ley 100 de 4 de abril de 2011, en lo referido al numeral II del art. 21 respecto a la modificación de 200.000 UFV's a 50.000 UFV's del valor de la mercancía, por lo que al haberse valorado individualmente, las DUI's C- 1850, C-3426 y C-4605 se mantenía la contravención aduanera de contrabando y de no hacerlo se habría agravado la situación del demandado al tipificarse la conducta como delito de contrabando y no de contravención.

4. Sobre el cuarto objeto de controversia relacionado a: "*Si es evidente o no que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRORU UFIOR-C-08/2011 de 27 de noviembre de 2011 se encuentra viciada de nulidad al no cumplir con los requisitos establecidos en los incs. e) y f) del art. 66 del Reglamento al Código Tributario (RCTB), y si la sanción del pago de multa prevista en el art. 181.II de la Ley 2492 (CTB) debe ser única y exclusivamente aplicado por la autoridad judicial competente y no así por la Administración Aduanera, y si por ello corresponde o no la anulación de la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR N° 1316/2012 de 26 de junio de 2012*", se debe realizar las siguientes consideraciones de orden legal:

a) Sobre el objeto de controversia en cuestión, los incs. e) y f) del art. 66 del Reglamento al Código Tributario señalan: "*El Acta de Intervención*

por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales:...e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados. f) Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos...". El citado artículo en ninguna de sus partes señala que es causal de nulidad la falta de alguno de los requisitos del Acta de Intervención Contravencional, sin embargo la nulidad invocada se encuentra en el art. 96.III del Código Tributario que dispone la nulidad, cuando faltare alguno de los requisitos establecidos en el Reglamento para el Acta de Intervención Contravencional y confrontados los requisitos demandados de nulidad con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRORU UFIOR-C-08/2011 de 27 de noviembre de 2011, se evidencia que este contiene en el numeral V la descripción de la mercancía, valoración y liquidación de tributos y que en éste mismo numeral se señala claramente que: *"Al tratarse de una fiscalización aduanera posterior no se cuenta con mercancía decomisada"*, por lo que no se observa alguna de las causales de nulidad del Acta de Intervención Contravencional.

b) Sobre que la sanción de multa solo puede ser aplicada por la autoridad judicial conforme prevé el art. 181.II del Código Tributario, se tiene que reiterar que conforme a los antecedentes administrativos los años de modelo de los vehículos registrados por las DUIs C-1850 (2004), C-3426 (2002) y C- 4605 (2003) fueron observados por la Administración Aduanera porque diferían el año de fabricación 2003, 2001 y 2002 respectivamente, en tal sentido, los vehículos se encontraban dentro de las restricciones del art. 3 del D.S. 29836 de 3 de diciembre de 2008 que incorpora en el art. 9 el inc. e) del D.S. 28963, que establece "*...la restricción de importación de los vehículos automotores de la Partida 87.03 del Arancel de Importaciones vigente, con antigüedad mayor a cinco (5) años a través del proceso regular de importaciones durante el primer año de vigencia del indicado decreto supremo; con antigüedad mayor a cuatro (4) años para el segundo año de vigencia del referido decreto supremo; y de tres (3) años a partir del tercer año de vigencia*", de tal modo que se inició un proceso de fiscalización aduanera posterior por contrabando contravencional y que el art. 181.IV del Código Tributario dispone 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".* De tal forma, que la autoridad aduanera se encontraba facultada a imponer la sanción y que en caso contrario al modificarse el valor de la mercancía en UFV's se debería haber seguido un proceso penal por delito de contrabando que era más gravoso para el demandante, refuerza y confirma lo señalado, lo dispuesto en el 166 del Código Tributario que establece: *"Es competencia para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria...".*

5. Sobre el quinto objeto de controversia referido: *"Si durante la tramitación del caso objeto de la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ*

0157/2013 de 5 de febrero, asumió o no un criterio contradictorio respecto a la contravención de contrabando, ante la impugnación de la Resolución Sancionatoria realizada por el representante legal de la Zona Franca Oruro S.A.", se debe realizar las siguientes consideraciones:

a) Se debe hacer mención a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la materia de líneas jurisprudenciales, que si bien han sido creada para las sentencias constitucionales, ésta se puede extender a todo tipo de resoluciones administrativas y judiciales y por ello, la Sentencia Constitucional 1302/2015-S2 de 13 de noviembre de 2015 señala: "*...Jurisprudencia que a tenor de lo previsto por los arts. 203 de la CPE y 15.II del CPCo, tiene efecto vinculante, no solo para el poder público, legisladores, autoridades, tribunales y particulares sino también para el propio Tribunal Constitucional Plurinacional que por seguridad jurídica no puede apartarse de sus precedentes, salvo cambio o modulación de línea...*", de tal forma que una línea jurisprudencial que se ha ido siguiendo en un determinado periodo, debe ser acogida en otros casos como precedentes, con la excepción de cambio o modulación que tiene que ser expresa porque lo contrario es infringir el principio de seguridad jurídica.

b) En el caso de autos revisada, la Resolución Jerárquica AGIT -RJ 0157/2013 de 5 de febrero de 2013, se evidencia que en ésta se ha impugnado la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-N° 1316/2012 de 27 de diciembre de 2011 donde se realizó un proceso de fiscalización de las DUI´s C-1850, C-3426 y C-4605, emitidas en la gestión 2009 y que de la revisión de los documentos de respaldo se observó el año de fabricación y modelo de los vehículos importados, además de existir diferencias en las plazas declaradas, declarándose probada la comisión de contravención aduanera de contrabando tipificada en el inc. f) del art. 181 del Código Tributario en contra de Faustino Canaviri Muñoz, Wilson Condarco Ala (Usuario de Zona Franca Oruro), Luis Urquieta Molleda, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Pirámide disponiendo el pago solidario de la multa de 100% del valor de las mercancías objeto del contrabando y la anulación de las respectivas DUI´s. En la citada Resolución de Recurso Jerárquico se revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0898/2012 de 29 de octubre de 2012 y en consecuencia se revoca parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOI-SPCCR-N° 1316/2012 de 27 de diciembre de 2011, dejando sin efecto la comisión de contravención de contrabando calificada contra el representante legal de la Zona Franca Oruro (ZOFRO S.A.), Luis Urquieta Molleda.

c) Con los anteriores antecedentes, efectuada la confrontación con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013, que se impugna de contradictoria, se evidencia que son casos similares, sin embargo el contraventor que se beneficia de la revocatoria es el representante legal de la Zona Franca Oruro (ZOFRO S.A.) y no la Agencia Despachante de Aduana Pirámide que había

sido sancionado en forma similar al presente caso, por lo que no se puede afirmar que se tratan de precedentes contradictorios o haberse infringido una línea jurisprudencial, que de haber sido extendida a todos los contraventores si hubiera sido declarado precedente contradictorio jurisprudencial y que además no se puede beneficiar, el demandante de exclusiones a otros contraventores.

6. Sobre el sexto objeto de controversia referido a: *"Si la discrepancia del año y modelo fabricación de los vehículos declarados en las DUI's C-1850, C-3426 y C-4605, cuya información habría sido extraída de las páginas de internet especializadas y autorizadas por la Aduana Nacional de Bolivia, constituyen o no prueba material"* se deben realizar las siguientes disquisiciones de hecho y de derecho:

   En el presente caso se ha observado el año de fabricación de los vehículos importados y la Aduana Nacional ha extraído información de páginas web, empero la parte demandante para comprobar que no existe error en el modelo y año de fabricación, en los antecedentes administrativos igualmente presenta impresiones de páginas web (fs. 140 a 159 del Anexo Administrativo 1), por lo que este Tribunal no puede crear convicción sobre la veracidad de una y otra prueba y que en antecedentes administrativos se evidencia que las facturas emitidas por el usuario de Zona Franca Oruro, refiere un año de fabricación distinto al consignado en el Formulario de Inspección Previa existiendo diferencias en el año de fabricación de los vehículos importados y que en este caso, tampoco la parte demandante ha podido desvirtuar con prueba fehaciente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y los arts. 4 y 6 de la Ley 620, **DECLARA IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 193 a 199, interpuesta por Agencia Despachante de Aduana Pirámide representada por Alfredo Leoncio Camacho Effen contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2013 de 4 de marzo del 2013.

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

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
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

AÑO 2016
SENTENCIA Nº 339 FECHA 13 de julio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme
VOTO DISIDENTE: .....

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