

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-CBA/RA 0326/2017

Recurrente : Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., legalmente representada por Marcelo Horacio Auza Corvera

Recurrido : Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, legalmente representada por Paul Roberto Castellanos Zenteno

Expediente : ARIT-TJA-0139/2016

Acto Impugnado : Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016

Fecha : Cochabamba, 15 de agosto de 2017

VISTOS:

El Recurso de Alzada, el Auto de Admisión, la contestación de la Administración Tributaria Recurrida, el Auto de apertura de plazo probatorio, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ 0326/2017 de 15 de agosto de 2017, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando en contra de la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., por haberse realizado el despacho aduanero correspondiente a la DUI 2010/601/C-476 de 23/08/2010, por no haber presentado la documentación legal idónea para el efecto, en el presente caso, el endoso del documento de embarque o mandato especial del comitente, imponiéndose la sanción establecida por el parágrafo II del artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB), consistente en el pago del 100% del valor de las mercaderías objeto de contrabando. Acto notificado de manera personal a Marcelo Horacio Auza Corvera, como representante legal de Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., el 8 de diciembre de 2016 (fojas 15-23 del expediente administrativo).

II. TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE ALZADA

II.1. Argumentos de Recurrente

Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., legalmente representada por Marcelo Horacio Auza Corvera conforme acredita el Testimonio de Poder N° 368/2012 de 13 de febrero de 2012 (fojas 36-39 del expediente administrativo), mediante memoriales presentados el 28 de diciembre de 2016 y 10 de enero de 2017 (fojas 24-30 y 40 del expediente administrativo), interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución





Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, manifestando lo siguiente:

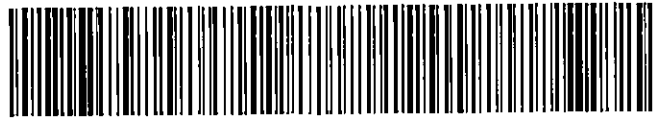
Que, en el acto impugnado intenta deslindar las responsabilidades de la Aduana Nacional y socapar negligencias de sus servidores públicos; toda vez que, existe imposibilidad material de que las personas jurídicas puedan realizar una acción de forma autónoma, ya que por el principio de culpabilidad y de personalidad de las penas, jamás pueden ser impuestas a estos entes y tal regulación no resultaría compatible con los principios del derecho administrativo sancionador; aduciendo que, en cuanto a la culpabilidad solo es aplicable a la persona física que está en condiciones de conocer y querer, razón por la cual resulta irradmisible que las personas jurídicas puedan ser sujetos activos en el ámbito sancionador.

Expuso que, en el artículo primero de la parte resolutive del acto impugnado, no existe la cita de la provisión legal que se habría infringido, explicando que, no hace mención a que forma de contrabando se atribuye la conducta, violando el principio de legalidad, al sancionar por un hecho que no constituye contrabando. Adicionalmente refiere que, la Resolución Sancionatoria impugnada, no identifica la concurrencia de los elementos de tipo, ni realiza la tipificación entre el hecho y la norma legal que se atribuye; citando que el Acta de Intervención y no así la Resolución Sancionatoria, calificó la conducta con el inciso b) del artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB); enfatizando que, en ningún momento, hubo tráfico sin documentación legal y que dentro de los elementos del tipo de contrabando, es exigible la presencia de un tributo omitido a fin de calificar la conducta como delito o contravención, ya que, los tributos exigibles para la nacionalización, fueron pagados, incluso con el reajuste y/o reliquidación proporcionada por la Aduana Nacional, reiterando que, la citada normativa, carece de aplicabilidad si previamente no existe tráfico de mercancías, lo que en derecho se denomina concurrencia de los elementos del tipo o tipificación.

Agravió que, por una sesgada valoración de sus descargos, la Aduana Nacional deslinda su responsabilidad en la otorgación de importador a Manuel Medina Gómez que habría fallecido el 14 de junio de 2010, antes del registro de la DUI, resaltando que, fue la Administración Aduanera, quien realizó la identificación, registro y empadronamiento de la citada persona el 20 de julio de 2010, dejando en claro que, fue dicha autoridad, quien omitió cumplir con sus funciones y obligaciones de identificación plena a la persona a registrar y empadronar como importador. Al respecto, resaltó que la Aduana Nacional, confesó y reconoció en el acto impugnado que, no existe contrabando por la identificación



Sistema de Gestión
de la Calidad
Certificado N° EC-274/14



del importador y dicha autoridad fue burlada por la suplantación de la persona al momento de la identificación, registro y empadronamiento y luego al momento del despacho aduanero.

Expuso que, conforme a lo mencionado en la parte considerativa de la Resolución Sancionatoria, queda claro que, la falta de endoso o poder notarial que extraña la Aduana resulta materialmente imposible de conferir y redundante en que el defecto del despacho obedece a que un tercero burló a la Aduana Nacional debiendo esta última identificar e individualizar a la persona que suplantó al extinto Manuel Medina Gómez mediante las grabaciones de las cámaras de seguridad, enfatizando que la persona que suplantó al importador estuvo presente en todo momento portando los documentos que hacían presumir una correcta identidad.

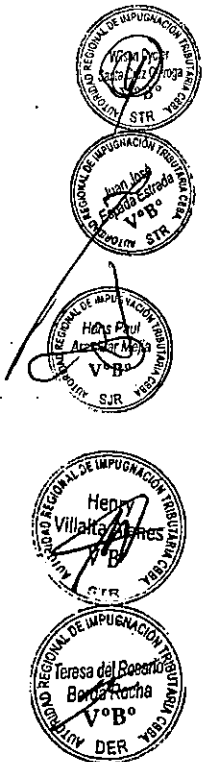
Mencionó que, conforme al artículo 153 de la Ley N° 2492 (CTB) por el error provocado por la Aduana Nacional, citó el párrafo II de dicha norma aludiendo la correspondencia de su exclusión de responsabilidad, desarrollando ampliamente la dogmática jurídica, la teoría del delito, el error de tipo y afirmando que, no hay dolo.

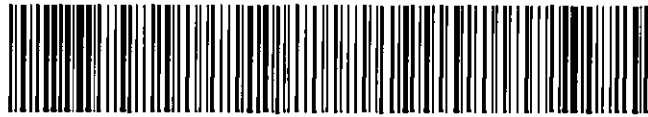
Observó también, la interpretación en la Resolución impugnada del artículo 74 de la Ley N° 1990 (LGA), transcribiendo los artículos 82, 110, 114 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), respecto a las formalidades aduaneras, refiriendo que la mercancía nacionalizada mediante DUI 2010/601/C-476, fue motivo de levante, entendiéndose que la Administración Aduanera oportunamente verificó que se hayan cumplido todas las formalidades aduaneras, planteando falta de legitimidad pasiva al cuestionar que servidor público de la Aduana Nacional registró y empadronó irregularmente a una persona fallecida y quien es la persona que suplantó a Manuel Medina Gómez, tanto en el registro, empadronamiento en el Sistema Informático y en la tramitación del despacho aduanero.

Por los fundamentos expuestos, solicitó revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, declarando improbadamente la comisión de contrabando contravencional.

II.2. Auto de Admisión

El 11 de enero de 2017, la Responsable Departamental de Recursos de Alzada Tarija de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió el Auto de Admisión EXPEDIENTE ARIT-TJA-0139/2016, admitiendo el Recurso de Alzada interpuesto por Marcelo Horacio Auza Corvera en representación de la Agencia Despachante de Aduanas





Tarija SRL., contra la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional (fojas 41 del expediente administrativo).

II.3. Respuesta de la Administración Tributaria

La Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, legalmente representada por Paul Roberto Castellanos Zenteno, conforme acredita el Memorandum Cite N° 1533/2012 de 26 de septiembre de 2012 (fojas 47 del expediente administrativo), por memorial presentado el 25 de enero de 2017 (fojas 48-52 del expediente administrativo), respondió negativamente al Recurso de Alzada con los siguientes fundamentos:

Que, la no existencia de responsabilidad en personas jurídicas, argumentada por el recurrente, fue refutada con el párrafo I del artículo 151 de la Ley N° 2492 (CTB) y que el artículo 181 del mismo Código, establece las conductas para incurrir en el ilícito de contrabando, donde figura el no contar con la documentación soporte válida que permita realizar la importación de mercancías, siendo que el inciso b) del referido artículo mencionado en varios informes precedentes al acto impugnado se adecua a la conducta del declarante, del que afirma que efectuó el despacho aduanero de importación, cuya documentación soporte refleja que fue tramitada en fecha posterior al fallecimiento del presunto importado Manuel Medina Gómez, de ese modo, toda la documentación presentada en el despacho de importación de la DUI 2010/601/C-476, es nula y no desvirtúa el ilícito de contrabando, afirmando que hubo tráfico de mercancías puesto que hubo desplazamiento para su ingreso a territorio aduanero nacional sin tener documentación legal infringiendo la normativa aduanera, siendo que la sanción cumple con lo dispuesto en la Ley.

Mencionó que, la Agencia Despachante de Aduanas, conforme a los artículos 42 al 45 de la Ley N° 1990 (LGA), como auxiliar de la función pública aduanera, debe observar el cumplimiento de las normas legales reglamentarias y procedimentales que regulan los regímenes aduaneros en los que intervenga, siendo responsables de la correcta aplicación de la normativa aduanera en los actos y procedimientos aduaneros en los que intervenga, amparados en documentos exigidos por disposiciones legales correspondientes y como declarante no puede desligarse de su responsabilidad al tener la obligación de verificar los aspectos formales del endoso; observó también, la participación activa por parte del despachante en la aceptación de reliquidación, así como en el Formulario de Salida - Egreso Total entregado, advirtiendo que, por imperio de la Ley que implica el sometimiento y cumplimiento a la correcta aplicación de la normativa aduanera en los actos y





procedimientos en los que intervenga, toda vez que, incumplió formalidades en el despacho de la DUI 2010/601/C-476.

Expuso que, en aplicación del artículo 47 de la Ley N° 1990 (LGA), la ADA es responsable solidaria con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías por las sanciones pecuniarias emergente del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes y según el artículo 61 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), este aspecto, nace desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la Declaración de mercancías. Adicionalmente aclaró que, la exclusión de responsabilidad en materia tributaria se configura siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, siendo claro que, según normativa aduanera, el endoso o poder notarial tuvieron que ser solicitados al importador mucho antes del despacho y la firma que actúa realizando el despacho conforma los datos consignados en la Declaración de Mercancías.

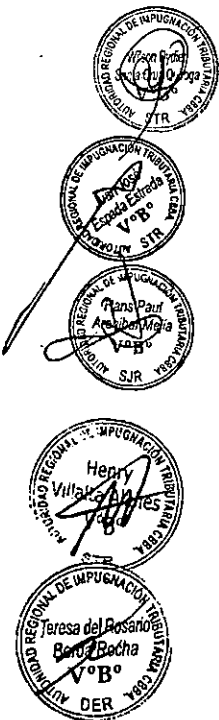
Por los fundamentos expuestos, solicitó se confirme la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016.

II.4. Apertura del término probatorio y producción de prueba

El 26 de enero de 2017, la Responsable Departamental de Recursos de Alzada Tarija de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió el Auto de Apertura Término de Prueba EXPEDIENTE ARIT-TJA-0139/2016, disponiendo la apertura del término de prueba de 20 días comunes y perentorios para ambas partes en aplicación del inciso d) del artículo 218 de la Ley N° 2492 (Título V CTB) (fojas 53 del expediente administrativo).

III. ANTECEDENTES EN INSTANCIA ADMINISTRATIVA

El 8 de agosto de 2016, la Administración de Aduana emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-045/2016, exponiendo que mediante Orden de Fiscalización N° 134/2015 de 30/11/2015, efectuó la fiscalización al operador "Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL.", con NIT 157938021, orientada a verificar la responsabilidad de dicha ADA en la tramitación de la DUI 2010/601/C-476 de 23/08/2010 al presumir la existencia de irregularidades en los documentos soporte adjuntos a la misma; observando que, el Documento de Embarque no se encuentra endosado por el comitente a la ADA Tarija SRL.; además que, no se verifica la existencia de un mandato especial, a los efectos del despacho aduanero, observando también el registro de Manuel Medina Gómez y figura con fecha de fallecimiento previo al despacho de la DUI de





referencia, citó también los descargos presentados por el operador al Acta de Diligencia N° 01/2016 de 07/03/2016, estableciendo la presunta comisión de Contravención Tributaria por Contrabando, otorgándole tres (3) días para la presentación de descargos. Acto notificado de manera personal el 24 de agosto de 2016 (fojas 103-116 de antecedentes administrativos).

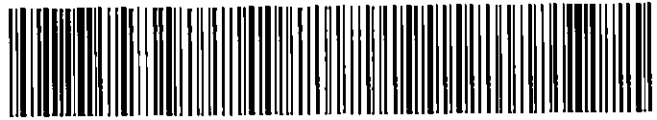
El 29 de agosto de 2016, Marcelo Horacio Auza Corvera en calidad de representante legal de la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., mediante memorial presentó ante la Administración Aduanera descargos al Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-045/2016, argumentando la nacionalización de la mercadería e inexistencia de tributo omitido, desarrollando la responsabilidad de la Aduana Nacional en el registro del importador y la suplantación de la persona ante dicha autoridad, aduciendo falta de tipicidad, sustentando sus afirmaciones en las formalidades aduaneras y la falta de legitimidad pasiva solicitando declarar improbada la presunción de contrabando contravencional (fojas 143-149 de antecedentes administrativos).

El 10 de octubre de 2016, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-GRT-UFITR-N° 531/2016, en el que expuso los antecedentes, desarrolló los descargos presentados por el operador valorándolos punto por punto y concluyó tipificando el hecho como una presunta contravención tributaria de contrabando, recomendando continuar con el proceso aduanero correspondiente (fojas 117-129 de antecedentes administrativos).

El 25 de noviembre de 2016, la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando en contra de la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., por haberse realizado el despacho aduanero correspondiente a la DUI 2010/601/C-476 de 23/08/2010, por no haber presentado la documentación legal idónea para el efecto, en el presente caso, el endoso del documento de embarque o mandato especial del comitente, imponiéndose la sanción establecida por el parágrafo II del artículo 181 del Código Tributario, consistente en el pago del 100% del valor de las mercaderías objeto de contrabando. Acto notificado de manera personal el 8 de diciembre de 2016 a Marcelo Horacio Auza Corvera, como representante legal de Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL. (fojas 153-161 de antecedentes administrativos).

El 3 de abril de 2017, la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Cochabamba emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0165/2017, que anuló la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, debiendo la





Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional emitir un nuevo acto que contenga la motivación pertinente (fojas 66-72 del expediente administrativo).

El 13 de junio de 2017, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0702/2017, que resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0165/2017 de 03 de abril de 2017, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la mencionada Resolución a objeto que la ARIT Cochabamba se pronuncie sobre todo lo pedido por el sujeto pasivo en su Recurso de Alzada, analizando todos los aspectos planteados, así como las pruebas aportadas para resolver lo que en derecho corresponda (fojas 106-117 del expediente administrativo).

IV. FUNDAMENTACIÓN TÉCNICA JURÍDICA

IV.1. Cuestión Previa

De la lectura del Recurso de Alzada planteado por el sujeto pasivo, se evidencia que trajo a colación para el análisis técnico jurídico situaciones y aspectos de forma, mismos que inicialmente serán analizados, a fin de evitar futuras nulidades y resguardar los derechos, tanto del recurrentes así como de la Administración recurrida, de no ser evidentes se atenderá las demás cuestiones planteadas en el fondo; en ese entendido, de acuerdo a los principios procesales y en aplicación del artículo 211 parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB) ésta instancia emitirá una decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

IV.2. Sobre la identificación, registro y empadronamiento del importador

La Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., dentro de su Recurso de Alzada agravó que la Administración Aduanera realizó la identificación, registro y empadronamiento de Manuel Medina Gómez el 20/07/2010 quien habría fallecido el 14/06/2010, antes del registro de la DUI y es dicha autoridad quien omitió cumplir con sus funciones y obligaciones de identificación plena a la persona, habiendo sido burlada la misma por la suplantación de la persona al momento de la identificación, registro y empadronamiento y luego al momento del despacho aduanero y que la falta de endoso o poder notarial que extraña la Aduana resulta materialmente imposible de conferir, enfatizando que, la persona que suplantó al importador, estuvo presente en todo momento portando los documentos que hacían presumir una correcta identidad.

Por su parte, la Administración Aduanera refirió que la ADA es responsable solidaria con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías por las sanciones pecuniarias emergente del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes, aspecto que nace



desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la Declaración de mercancías; además que, como auxiliar de la función pública aduanera, debe observar el cumplimiento de las normas legales reglamentarias y procedimentales que regulan los regímenes aduaneros en los que intervenga, siendo responsables de la correcta aplicación de la normativa aduanera en los actos y procedimientos aduaneros en los que intervenga.

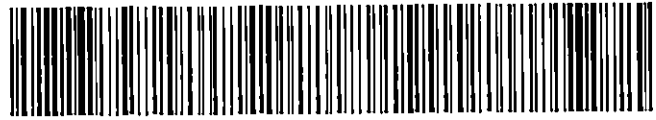
Bajo el citado contexto, en principio es pertinente aclarar que el acto impugnado es la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 03/2016 de 25 de noviembre de 2016, el cual resolvió declarar probada la comisión de Contravención Aduanera por Contrabando en contra de la Agencia Despachante de Aduana Tarja SRL., por haber realizado el despacho de la DUI 2010/601/C-476 de 23/08/2010, de la que se extraña la presentación de la documentación legal idónea y si bien tanto la Aduana Nacional como la parte recurrente, observan sobre la cronología entre la fecha de defunción, registro y despacho aduanero y una presunta suplantación de identidad, cada uno argumentando desde su punto de vista y afectación dentro del proceso sancionador; así como el establecimiento de responsabilidades y consecuencias del mismo.

En ese sentido, cabe señalar que tal aspecto debe ser dilucidado en otras instancias ajenas a ésta instancia recursiva, toda vez que, conforme al parágrafo II del artículo 197 de la Ley N° 2492 (CTB), dicho tópico excede el tema tributario y las competencias de ésta instancia recursiva, aspecto que también condice con la falta de legitimidad pasiva que reclama el recurrente, ya que desde la óptica que plantea dicho agravio se encuentra enfocado a esclarecer el registro del importador y la omisión en el cumplimiento de las funciones de la Aduana al momento del registro y empadronamiento, en ese entendido, el tratamiento de tales situaciones competen a otras jurisdicciones, incluida la suplantación que observó; consecuentemente, no corresponde mayor pronunciamiento al respecto, además que la observación en el presente caso radica en la ausencia de mandato especial o el endoso en el documento de embarque.

IV.3. Sobre la responsabilidad en personas jurídicas

La ADA recurrente, dentro los planteamientos de su Recurso de Alzada alude que, existe imposibilidad material de que las personas jurídicas puedan realizar una acción de forma autónoma, ya que por el principio de culpabilidad y de personalidad de las penas, jamás pueden ser impuestas a estos entes y tal regulación no resultaría compatible con los principios del derecho administrativo sancionador; aduciendo que, en cuanto a la culpabilidad sólo es aplicable a la persona física que está en condiciones de conocer y





querer, razón por la cual resulta inadmisibles que las personas jurídicas puedan ser sujetos activos en el ámbito sancionador.

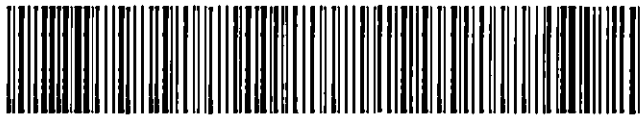
Por el contrario, la Administración Tributaria refuta tal afirmación evocando el artículo 151 párrafo I de la Ley N° 2492 (CTB).

En ese entendido, inicialmente corresponde referir que, en el derecho administrativo sancionador, la responsabilidad directa de las personas jurídicas ha sido y es un principio generalmente admitido legal y jurisprudencialmente, siendo que las disposiciones sancionadoras administrativas resultan perfectamente aplicables a las personas jurídicas; razonamiento que se ve expuesto en la normativa nacional, específicamente en el artículo 151 de la Ley N° 2492 (CTB), que literalmente se reproduce: "Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias".

Ahora bien, cabe señalar que la Agencia Despachante de Aduanas, de acuerdo al artículo 42 de la Ley N° 1990 (LGA) es auxiliar de la función pública aduanera, por tanto, es plenamente responsable de observar el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias y procedimentales; en ese entendido, conforme a la parte considerativa del acto impugnado, este refiere que la conducta de la ADA ahora recurrente se enmarca en lo dispuesto en los artículos 160 numeral 4) y 181 inciso b) de la Ley N° 2492 (CTB), imponiéndole una sanción establecida es el artículo 181 párrafo II de la citada norma; consecuentemente, desde el punto de vista estrictamente jurídico corresponde la imposición de sanción multa incluso bajo la figura de persona jurídica como el recurrente observa, más cuando su actividad y funciones están directamente vinculadas y supeditadas a disposiciones del Código Tributario en primera instancia y más específicamente por la Ley General de Aduanas y sus respectivos reglamento conforme establecen los artículos 45 de la Ley N° 1990 (LGA) y 58 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), por lo que, de ninguna manera la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL se encontraría fuera o excluida del ámbito sancionador, consecuentemente corresponde desestimar lo argüido por el recurrente en este punto.

IV.4. Sobre la exclusión de responsabilidad y tipicidad

Al respecto, la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., dentro del planteamiento de su Recurso de Alzada refirió que en la parte resolutoria del acto impugnado, no existe la cita de la provisión legal que se habría infringido, explicando que no hace mención a que



forma de contrabando se atribuye su conducta, violando el principio de legalidad, al sancionar por un hecho que no constituye contrabando, redundando en que el citado documento no identifica la concurrencia de los elementos de tipo, ni realiza la tipificación entre el hecho y la norma legal violentada que se le atribuye, haciendo notar que, el Acta de Intervención y no así la Resolución Sancionatoria, calificó la conducta con el inciso b) del artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB), aclarando que, en ningún momento hubo tráfico sin documentación legal y que dentro de los elementos del tipo de contrabando, es exigible la presencia de un tributo omitido a fin de calificar la conducta como delito o contravención, ya que los tributos exigibles para la nacionalización fueron pagados, incluso con el reajuste y/o reliquidación proporcionada por la Aduana Nacional; mencionado además que corresponde de su exclusión de responsabilidad, desarrollando ampliamente la dogmática jurídica, la teoría del delito, el error de tipo y afirmando que no hay dolo.

En ese entendido, la Administración Aduanera refirió que, el Código Tributario (Ley N° 2492), establece las conductas para incurrir en el ilícito de contrabando, donde figura el no contar con la documentación soporte válida que permita realizar la importación de mercancías, siendo que el inciso b) del artículo 181 de la referida norma, mencionado en varios informes precedentes al acto impugnado se adecua a la conducta del declarante, refutando los argumentos del recurrente, afirmando que hubo tráfico de mercancías puesto que, hubo desplazamiento para su ingreso a territorio aduanero nacional, sin tener documentación legal, lo que infringió la normativa aduanera, resaltando que la ADA como auxiliar de la función pública aduanera, debe observar el cumplimiento de las normas legales reglamentarias y procedimentales que regulan los regímenes aduaneros en los que intervenga, siendo responsables de la correcta aplicación de la normativa aduanera en los actos y procedimientos aduaneros en los que intervenga y como declarante no puede desligarse de su responsabilidad al tener la obligación de verificar los aspectos formales del endoso, siendo responsable solidaria con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías por las sanciones pecuniarias emergente del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes, aspecto que nace desde el momento de la aceptación por la Aduana Nacional de la Declaración de mercancías; aclarando que, la exclusión de responsabilidad en materia tributaria se configura siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.

En cuanto al análisis en concreto de la contravención, cabe indicar que la Doctrina Tributaria enseña que el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en uso de su potestad tributaria y reglamentaria, establece legítimamente cuáles son las



conductas que infringen los bienes jurídicamente protegidos, lo que implica configurar en forma específica cuáles son las distintas transgresiones administrativas que pueden cometerse y así determinar las sanciones que correspondan en cada caso. Es así que, las infracciones tributarias son aquellas faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a los intereses tributarios del Estado, que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que, aun siendo dolosos, son excluidos de la Ley penal de la categoría de los delitos y comprendidos en la de las contravenciones. (GIORGETTI, Armando. "La Evasión Tributaria", citado por Sánchez Coli - Corrales, en "Teoría y Práctica del Procedimiento Tributario (Ilícitos Tributarios)".

Con relación al principio de tipicidad agraviado por la ADA recurrente, resulta pertinente citar que la tratadista María Querol García, en su obra Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, señala que, en el análisis de las infracciones tributarias, deben considerarse los principios de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad. En cuanto al principio de tipicidad, indica que: "la consagración del principio de tipicidad supone que toda acción y omisión susceptible de constituirse en infracción tributaria debe, con carácter previo, estar tipificada como tal por el legislador. Por lo tanto, es una exigencia del principio de seguridad jurídica al constituirse como un límite de la potestad sancionatoria de la Administración Pública" (QUEROL, García Ma., Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, Pág. 21). Asimismo, debe entenderse que, este principio "impide el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las infracciones tributarias" (PACCI CÁRDENAS, Alberto, Procedimientos sobre Infracciones y Sanciones Tributarias en Tratado de Derecho Procesal Tributario - Vol. II, Primera Edición, Pacífico Editores, 2000, Pág. 889).

En este sentido, corresponde señalar que, para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el "tipo", esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el Sujeto Pasivo o tercero responsable que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por Ley y por las cuales se aplique una determinada sanción, de manera que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad, recogidos en el numeral 6 parágrafo I del artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB).

Por su parte, el artículo 283 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA) establece que para que un acto, hecho u omisión sea calificado como **contravención aduanera, deberá**



existir infracción de la Ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma. Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una contravención se aplicará la sanción mayor o más grave. Asimismo, el artículo 285 de la norma citada, establece que, la Aduana Nacional, mediante Resolución de su Directorio, aprobará la clasificación de contravenciones y la graduación en la aplicación de sanciones previstas en la Ley y el presente reglamento, en consideración a la gravedad de las mismas y los criterios de reincidencia, objetividad, generalidad, equidad y no discrecionalidad.

Ahora bien, en función a lo agraviado por el recurrente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria dentro el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0702/2017 expuso el siguiente razonamiento: "... de la revisión de antecedentes administrativos se observa que la Administración Aduanera durante la formulación de la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016, de 25 de noviembre de 2016, estableció las razones por las cuales el Sujeto Pasivo al incumplir el Artículo 46 de la Ley N° 1990 (LGA), concordante con lo dispuesto por el Artículo 104 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), habría adecuado su conducta al ilícito de Contrabando previsto en el Artículo 181, Inciso b) de la Ley N° 2492 (CTB), al señalar que ***"(...)se tiene claramente establecido que la Agencia Despachante de Aduanas Tarija S.R.L. (...), puesto que a través de la tramitación del citado Despacho ha hecho posible el ingreso, permanencia y circulación de mercancía en territorio nacional, sin documentación legal, e infringiendo requisitos esenciales (...)"*** (fs. 155 de antecedentes administrativos).

De lo descrito, y de la revisión minuciosa del acto administrativo impugnado, se advierte que efectuó una relación de los hechos, describiendo los actos previos emitidos por la Administración Aduanera que fueron notificados a la ADA Tarija SRL., citó la normativa aplicable al caso, además de explicar por qué la conducta de tramitar el Despacho Aduanero sin contar con la autorización correspondiente establecida en los artículos 46 de la Ley N° 1990 (LGA) y 104 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), habría permitido el ingreso de mercancía sin contar con la documentación legal e infringiendo los requisitos esenciales del Despacho Aduanero vulnerando el Artículo 181, inciso b) de la Ley N° 2492 (CTB) y artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), no evidenciándose vicio alguno al respecto. En ese entendido, queda desestimado lo agraviado por el recurrente respecto a que la parte

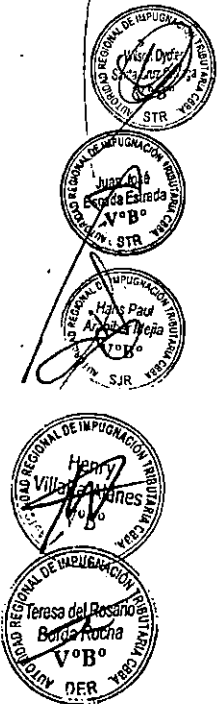




resolutiva del acto impugnado no citó la provisión legal infringida violando el principio de legalidad.

Bajo ese contexto, retomando las partes pertinentes mencionadas por la Autoridad General, siendo que la contravención identificada y por la cual se califica la conducta de la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL. como contrabando es bastante puntual y específica, corresponde redundar en el sentido de que conforme al artículo 46 de la Ley N° 1990 (LGA): "...**la Agencia Despachante de Aduana, bajo el principio de buena fe y presunción de veracidad, realizará el despacho aduanero y los trámites inherentes al mismo por cuenta de su comitente, consignatario o el consignante de las mercancías, cuando cualesquiera de éstos le hubiera otorgado mandato especial o a los efectos, únicamente del despacho aduanero, le hubiera endosado alguno de los siguientes documentos de embarque: ... f) Carta de Porte.**" (las negrillas y subrayado son propios). De la misma manera, el artículo 104 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA) taxativamente refiere: "Está permitido el endoso aduanero de los documentos de embarque a favor del Despachante de Aduana, únicamente para efectos de representación en los despachos aduaneros..."; consecuentemente, queda claramente establecido que la ADA ahora recurrente contravino la normativa aduanera nacional al realizar un despacho sin contar con la documentación pertinente para tal efecto, resaltando que no es imprescindible la presencia de tributos omitidos para el perfeccionamiento del ilícito de referencia.

Ahora bien, conforme a lo expuesto, en relación a lo aludido por el recurrente respecto a las causales de exclusión establecidas en el artículo 153 de la Ley N° 2492 (CTB), de la revisión de la Resolución Sancionatoria objeto de la presente impugnación, se evidencia que ninguna de las causales de exclusión establecidas en los cuatro (4) numerales listados en el parágrafo I del citado artículo se configuran en el presente caso, tampoco corresponde la aplicación del parágrafo II del mencionado artículo como la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL. reclamado en su Recurso de Alzada; en virtud a que, como se pronunció previamente, el empadronamiento irregular realizado por la Aduana (denunciado por la parte recurrente), por lo no corresponde sea tratado por ésta instancia, además que independientemente del empadronamiento, queda claro que según la normativa legal citada, correspondía a la ADA Tarija SRL., observar sus obligaciones establecidas en la Ley General de Aduanas y su Reglamento, es decir, que la Carta Porte Internacional FL/GAR/29/07 de 29 de julio de 2010 emitido por SOC. IMP. y EXP. EMBARQUEZ Y DESEM. YAIS LTDA.; se encuentre endosado o en su caso previo requerimiento cuente con mandato especial a efectos del Despacho Aduanero, conforme





establece el artículo 46 de la Ley N° 1990 (LGA) concordante con el artículo 104 del Decreto Supremo N° 25870 (RLGA), en el entendido que la norma es imperante al establecer: "...realizará el despacho aduanero y los trámites inherentes al mismo por cuenta de su comitente..."; por tanto constituye una formalidad que debe contener el documento de embarque, y al no cumplir tal formalidad, la conducta se adecuó en el artículo 181 inciso b) de la Ley N° 2492 (CTB), es por esa razón que no se advirtió un error de tipo, por lo que no puede existir la exclusión pretendida, al concurrir los elementos de tipo del contrabando.

En ese entendido, al no desvirtuar documentalmente la comisión del ilícito de contrabando contravencional de conformidad al artículo 76 de la Ley N° 2492 (CTB), la Agencia Despachante de Aduanas Tarija SRL., toda vez que incurrió en la conducta prevista en los artículos 160 numeral 4) y 181 inciso b) de la Ley N° 2492 (CTB); y al no evidenciarse los vicios denunciados; siendo que, la Administración Tributaria emitió sus actuados conforme a la normativa tributaria y aduanera vigente, garantizando todos sus derechos y garantías constitucionales en el desarrollo del procedimiento administrativo, corresponde a ésta instancia recursiva confirmar la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional.

POR TANTO:

La suscrita Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a) de la Ley N° 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N° AN-GRTGR 003/2016 de 25 de noviembre de 2016, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional; sea de conformidad con el artículo 212 parágrafo I inciso b) de la Ley N° 2492 (Título V CTB).

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.






TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley N° 2492 (CTB) y sea con nota de atención.

CUARTO: Conforme prevé el artículo 144 de la Ley N° 2492 (CTB), el plazo para la interposición del recurso jerárquico contra la presente Resolución de Recurso de Alzada es de 20 días computables a partir de su notificación.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.



Tereza del Rosario Borda Rocha
DIRECTORA EJECUTIVA REGIONAL
DIRECCIÓN EJECUTIVA REGIONAL
Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cbba.