36

26-8-15
12:00

VOTO DISIDENTE

La Magistrado Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente al Proyecto de Sentencia del **Exp. 370/2007** que declara **IMPROBADA** la demanda de la REPSOL Exploración Secure S.A. representada por Miriam Cecilia Limpias Ortiz contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando que la mayoría de magistrados del Tribunal Supremo de Justicia no está de acuerdo con el proyecto de sentencia presentado, seguidamente se fundamenta el voto disidente:

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse dentro de los alegatos de la parte demandante, como objeto de controversia, la operación de la prescripción de la contravención tributaria aduanera, este tribunal, en cumplimiento de la aplicación directa la Nueva Constitución Política del Estado de 9 de febrero de 2009 dispuesta por la Sentencia Constitucional N° 1922/2012 de 12 de octubre de 2012 que señala que : *"... los preceptos de una Constitución al entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigencia..."* y del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180 paragrafo I de la Constitución Política del Estado en actual vigencia, que ha sido entendido por la Sentencia Constitucional como: *"...el cumplimiento **(refiriéndose al principio procesal de eficacia)** de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales..."(lo resaltado entre paréntesis ha sido añadido por este tribunal)*, procede a resolver solo el punto de controversia referido a la operación de la prescripción de la contravención tributaria aduanera, ya que resueltos éste, se cumple el fin último de todo proceso en general que es la resolución del conflicto jurídico.

Que, en razón de lo anteriormente señalado, el punto de controversia, a ser resuelto de forma preferente por éste Tribunal es:

"Si la facultad de la Administración Aduanera para sancionar la contravención tributaria aduanera de omisión de pago de REPSOL Exploración Secure S.A. por desgravaciones arancelaria por las declaraciones de mercancías Nros. 2007723-5; 1999177-5; 2007642-8; 2118451-5; y 2118456-9 habían prescrito o nó".

Que 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 el caso de autos, antes de entrar a resolver el objeto de controversia, es necesario referirse a que la prescripción de contravención tributaria o aduanera demandada en el proceso contencioso administrativo no habría sido interpuesta en sede administrativa vía recurso de revocatoria y posteriormente vía recurso jerárquico, sin embargo, en virtud de la aplicación del principio de verdad material previsto en el art. 180 parágrafo I de la Constitución Política de Estado, debe ser considerada y resuelta en el presente caso, ya que la jurisprudencia constitucional, ha establecido que el principio de verdad material significa: 1) la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal; 2) la prevalencia del derecho sustancial sobre el derecho formal; 3) la prevalencia de la justicia material sobre la formal; 3) la superación de los hechos reales sobre cualquier limitación formal; y 4) la obligación de todo juzgador de resolver el conflicto jurídico aún dejado de lado nulidades. La jurisprudencia constitucional anteriormente señalada se encuentra resumida en la Sentencia Constitucional N°1662/2012 de 1

de octubre de 2012, que a la letra señala: *"Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal. Acorde con dicho criterio, la SCP 0144/2012 de 14 de mayo, estableció: "la estructura del sistema de administración de justicia boliviano, no pueda concebirse como un fin en sí mismo, sino como un medio para obtener el logro y realización de los valores constitucionales, por otra parte, impele a reconocer la prevalencia del derecho sustantivo sobre el derecho adjetivo o sobre las formas procesales, que a su vez y en el marco del caso analizado obliga a los administradores de justicia entre otros a procurar la resolución del fondo de las problemáticas sometidas a su jurisdicción y competencia dejando de lado toda nulidad deducida de formalismos o ritualismos procesales que impidan alcanzar un orden social justo en un tiempo razonable". Sobre la justicia material frente a la formal, en la SC 2769/2010-R de 10 de diciembre, se sostuvo lo siguiente: "El principio de prevalencia de las normas sustanciales implica un verdadero cambio de paradigma con el derecho constitucional y ordinario anterior, antes se consideraba el procedimiento como un fin en sí mismo, desvinculado de su nexo con las normas sustanciales, en cambio, en el nuevo derecho constitucional, las garantías del derecho procesal se vinculan imprescindiblemente a la efectividad del derecho sustancial, puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera...".*

2. Refuerza lo anteriormente razonado, que Tribunal Constitucional ha establecido vía interpretación constitucional, que los procesos contencioso administrativos no solo se deben reducir a controlar la legalidad de los actos administrativos sino ha poder dimensionar sus fallos ante cualquier infracción de la norma, en ese entendido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional N° 1099/2012 de 6 de septiembre de 2012 que expresamente dispone: *"El replanteamiento del ámbito objetivo del proceso contencioso supera la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir, como un recurso contra el acto. ...De lo anterior, es decir considerando la concepción amplia del proceso contencioso-administrativo, se extrae que el control de legalidad efectuado por los jueces y tribunales administrativos otorga a los mismos la competencia de determinar y dimensionar los alcances de sus fallos facultad inherente a todo órgano judicial...".*

3. Dilucidad la facultad del Tribunal Supremo de Justicia para poder resolver la operación de la prescripción de la contravención tributario aduanera planteada, para resolver la cuestión jurídica planteada, es necesario determinar que Ley en el tiempo es aplicable al presente caso, en ese sentido se tiene que la Jurisprudencia Constitucional prescrita en la Sentencia Constitucional N° 0125/2004 -R de 27 de enero de 2004, ha establecido que el principio de irretroactividad de la Ley tiene dos excepciones: a) la primera, es la retroactividad de la Ley, que se da cuando la aplicación retroactiva de las leyes esta prevista por la propia

norma constitucional y b) la segunda es la ultractividad de la Ley, que determina que las normas prevalezcan en el tiempo, pese a su derogatoria o abrogatoria. Esta última es la que interesa al caso de autos y determina que en materia de norma sustantiva rige la ley del momento de la producción del hecho o acto y en materia adjetiva rige la norma en que se esta procesando, salvo que ya se haya iniciado un procedimiento y entonces debe culminar con este procedimiento. La indicada Sentencia Constitucional, referida a los casos de ultractividad de la Ley, señala explícitamente: *"...el primero, cuando un acto acontece en un momento determinado del tiempo, éste se somete a las normas vigentes en esa oportunidad, pero cuando se promulga una nueva norma que rige la misma, se aplica la norma anterior hasta concluir con el procedimiento establecido, pese a que coexiste otra norma (nueva) en el mismo tiempo; y el segundo, cuando se promulgan normas menos favorables a las vigentes, referente a actos que se han suscitado en vigencia de la anterior disposición, se aplican las primeras en base al principio de favorabilidad..."*. La jurisprudencia anterior no es contraria, a lo previsto en el Código Tributario vigente, que en su disposición transitoria primera dispone: "*Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las leyes N° 1340, de 28 de mayo de 1992; N° 1455, de 18 de febrero de 1993; y, N° 1990, de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias*". En el presente caso, al producirse el hecho generador y la supuesto contravención tributaria o aduanera, en el periodo fiscal marzo, agosto y septiembre del 2000 y marzo del 2001, por concepto de omisión de pago de tributos aduaneros de importación, se debe aplicar el Código Tributario de 1992 (Ley N° 1340) y Ley General de Aduanas de 1990 sin las abrogaciones ordenadas por la Ley 2492 (Código Tributario de 2003), en cuanto a la tipificación, prescripción y establecimiento de sanciones, por ser la norma vigente al momento de producirse el hecho generador o las supuestas contravenciones tributarias o aduaneras, empero al procesarse las anteriores conductas y tributos omitidos desde el 3 de mayo del 2006 (fecha de notificación con la Vista de Cargo), es aplicable el Código Tributario Vigente del 2003, para fines del procedimiento a seguir.

4. En el caso de autos, al regir para fines del procedimiento a seguir el Código Tributario de 2003 (Ley 2492) se debe hacer referencia a que el proceso de fiscalización iniciado con la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 012/05 de 14 de abril de 2005, fue anulado por Resolución Administrativa N° AN-GRSGR - 014/06 de 31 de marzo de 2006, quedando por tanto de conformidad al art. 54 parágrafo I del Reglamento de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (aplicable por mandato del art. 74 del Código Tributario de 2003), dejada sin efecto la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 012/05 de 14 de abril de 2005 y por consiguiente, anulado el proceso de determinación tributaria aduanera y sancionatorio, que se inicio con la Vista de Cargo, además anulada la interrupción de la prescripción y reiniciado en fecha 3 de mayo de 2006 que es la fecha de la notificación con la nueva Vista de Cargo N° AN-GRSGR N° 010/06 de 2 de mayo de 2006, tal cual consta a fs. 71 a 67 del Anexo Administrativo 2 de fs. 1 a 160.

5. En el presente caso, tratándose de Declaraciones de Mercancías de Importación (DMIs) de las gestiones 2000 y 2001, se debe aplicar para tipificación y sanción de las contravenciones tributarias o aduaneras, el Código Tributario de 1992 y la Ley General de Aduanas de 28 de julio de 1999, puesto que el Código Tributario de 2003 (Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003), se puso en vigencia posteriormente a la supuesta comisión de las contravenciones tributarias o aduaneras, cabe destacar, que tanto la Vista de Cargo N° AN-GRSGR N° 010/06 de 2 de

mayo de 2006 como la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR - 114/06 de 1 de agosto de 2006, tipifican la conducta de REPSOL Exploración Secure S.A. como por omisión de pago de los tributos aduaneros de importación y se fundan en los arts. 160 y 165 del Código Tributario del 2003, es decir en la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160 numeral 3 y el tipo de contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 del Código Tributario del 2003. Sin embargo, la señalado contravención de omisión de pago no existía en el Código Tributario de 1992 y más aún tampoco existía en la Ley General de Aduanas (Ley 1990) sin las modificaciones efectuadas por la Ley 2492, al momento de producido el hecho generador del tributo o comisión de la conducta contravencional.

6. Con lo anteriormente indicado, ya sería innecesario referirse a la operación de la prescripción, ya que se estaba procesando a REPSOL Exploración Secure S.A. por la contravención de omisión de pago de tributo, que no existía como figura tipificada al momento de cometida la contravención, empero a fin de dejar sin ninguna duda sobre el fallo emitido, ya entrando a la operación de prescripción en el presente caso, como ya se ha mencionado, la ley aplicable para la tipificación, sanción y prescripción es la ley vigente al momento de producirse el hecho generador o comisión de la contravención, este aspecto ha sido consolidado en relación a la prescripción al declararse constitucional del párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento al Código Tributario (D.S. 27310 de 9 de enero de 2004), por la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005, la citado disposición transitoria señala: *"...Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999".*

7. Como es aplicable al caso concreto las disposiciones del Código Tributario de 1992 (Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992) y la Ley General de Aduanas sin las modificaciones posteriores del 2003 (Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999), a la contravención o posibles contravenciones cometidas por REPSOL Exploración Secure S.A., se debe aplicar el art. 76 inc. 1) del Código Tributario de 1992, que disponía que el derecho de aplicar sanciones prescribía a los 5 años, computados desde el 1 de enero del año calendario al que se cometió la infracción. Ahora bien, el plazo de la prescripción por disposición del art. 33 de la Constitución Política del Estado de 1967, vigente al momento de comisión de la contravención tributaria y el art. 150 del Código Tributario del 2003, se modifica al existir una ley penal más benigna, en este caso a 4 años tal cual prevé el art. 59 parágrafo I subnumeral 3 del Código Tributario de 2003.

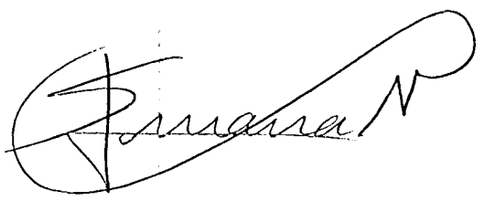
8. En consideración a lo anteriormente expuesto y que por disposición del art. 8 de la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999), el hecho generador de la obligación tributaria (importación) se perfecciona en el momento que se produce la aceptación de la Aduana de la Declaración de Mercancías, la contravención se habría producido conforme al cargo de ingreso en ventanilla de las declaraciones de mercancías Nros. 2007723-5; 1999177-5; 2007642-8; 2118451-5; y 2118456-9 (fs. 353, 347, 340, 333 y 326 del Anexo 3 de antecedentes administrativos de fs. 161 a 394), en fechas 1 de septiembre, 15 de agosto y 23 de agosto del 2000 y 13 de marzo del 2001, por lo que el plazo de la prescripción de computaba desde el primero de enero del 2001 y concluía en el 31 de diciembre del 2004 y para el caso de las Declaración de Mercancías del 2001, el plazo de la prescripción corría a partir del 1 de enero del 2002 y concluía el 31 de diciembre del 2005.

9. En conclusión, aún se haya procesado a REPSOL Exploración Secure S.A. por alguna de las contravenciones tributarias o aduaneras vigentes al momento de producido el hecho generador, la prescripción había operado, el 31 de diciembre del 2004 y 31 de diciembre del 2005 y siendo que por Resolución Administrativa N° AN-GRSGR – 014/06 de 31 de marzo de 2006, se anulo obrados hasta nueva emisión de Vista de Cargo, la nueva emisión de Vista de Cargo y que fue notificada el 3 de mayo de 2006, se produjo cuando había operado la prescripción.

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 contrariamente el fallo que tiene la sentencia se debe: "**DECLARAR PROBADA LA DEMANDA** contenciosa administrativa de fs. 132 a 141, interpuesta por la REPSOL Exploración Secure S.A. representada por Miriam Cecilia Limpias Ortiz contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0211/2007 de 18 de mayo del 2007, la Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 0006/2007 de 12 de enero del 2007, la Vista de Cargo N° AN-GRSGR N° 010/06 de 2 de mayo de 2006 y la **Resolución Determinativa N° AN-GRSGR – 114/06 de 1 de agosto de 2006".**

Sucre, 8 de agosto del 2014.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 171/2014.
FECHA: Sucre, 8 de agosto de 2014.
EXPEDIENTE Nº: 370/2007.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Miriam Cecilia Limpias Ortiz contra la Superintendencia Tributaria General.

PRIMERA MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.
SEGUNDA MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por REPSOL Exploración Secure S.A. representada por Miriam Cecilia Limpias Ortiz en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0211/2007, emitida el 18 de mayo del 2007 por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fojas 132 a 141, contestación en facsímil de fojas 179 a 186 y en original de fojas 191 a 194; réplica de fojas 198 a 202 y dúplica en facsímil de fojas 208 a 212 y en original de fojas 216 a 218 y los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que en su demanda la accionante señala que el 17 de septiembre de 2004, fueron notificados con el Inicio de Fiscalización Aduanera Posterior que tenía la finalidad de verificar la correcta liquidación de tributos aduaneros, que posteriormente culminó con la Resolución Determinativa Nº AN-GRSGR- 114/06 de 1 de agosto que estableció supuestos adeudos tributarios, la cual fue recurrida mediante Recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución Administrativa STR-SC Nº 0006/2007, que revocó parcialmente la resolución impugnada, y finalmente se emitió la resolución jerárquica que se impugna en el presente proceso.

Como antecedentes de hecho, señala que la Aduana Nacional observó las declaraciones de mercancías importadas en las gestiones 2000, 2001 y 2002 de su empresa, consistente en tubos de acero sin costura enviados por SIDERCA productora de tubos de acero en la República Argentina a Tenaris Global Services de Bolivia S.R.L. quien vende en Zona Franca de acuerdo a requerimiento de compradores, importaciones que son liberadas de gravámenes, por tratarse de un producto originario de un país con el cual Bolivia tiene vigente el Acuerdo de Complementación Económica ACE Nº 36.

Continua apuntando que la Aduana Nacional, mediante la Fiscalización de 17 de septiembre de 2004 y posterior informe 311/04 de 5 de noviembre, efectuó dos reparos a los Certificados de Origen, pues consideró que éstos fueron emitidos diez días después de la fecha del embarque definitivo, incumpliendo el art. 15, Anexo 9 del ACE 36, cuando en la práctica, la mercancía en Zona Franca ingresa en un régimen suspensivo de importación, por tanto, no aplican para el cómputo de los plazos todos los días que señala la Aduana Nacional, conforme entendió el ente que otorgó

los certificados de origen a Tenaris Global Services de Bolivia, solicitados en ocasión de la entrega al comprador y posterior importador, de una parte del stock de tubos sin costura remitidos por SIDERCA a la indicada empresa en zona franca, procedimiento que fue utilizado durante cuatro años o más (2000 a 2004) sin ninguna observación.

Además, la Aduana Nacional sostuvo que los Certificados de Origen fueron expedidos antes de la emisión de la factura comercial, supuestamente vulnerando lo establecido en el segundo párrafo del art. 15 del Anexo 9 (Régimen de Origen) del ACE 36, cuando en la práctica, la mercancía llega a zona franca con la factura comercial y certificados de origen; siendo importante hacer notar que la Aduana Nacional en su fundamentación señaló que el Certificado de Origen (CDO) utilizado en los despachos aduaneros, no respalda la factura emitida por Socominter de Bolivia SRL, tergiversando de ese modo la normativa, puesto que el cómputo de fechas no se realiza respecto de la factura comercial como dispone el Anexo 9 del ACE 36, sino respecto a la factura de venta en Zona Franca, de esa forma, la Aduana Nacional, tergiversó los hechos y las prácticas habituales para la importación de ese tipo de mercancías y puso dudas sobre la validez del Certificado de Origen desconociendo la metodología de cómputo establecida en el art. 15 del Anexo 9 del ACE 36, porque también desconoció la suspensión de plazos en el caso de internaciones a Zona Franca y peor aún, cuando ninguna disposición del Tratado ACE 36 sanciona con la pérdida del derecho al desgravamen o deja sin validez el Certificado de Origen por razón de un incumplimiento de plazos o, aún más importante, la pérdida del derecho para la liberación de aranceles en virtud del origen de las mercancías de un país con quien Bolivia firmó un acuerdo que está vigente.

Con la exposición precedente, la empresa demandante fundamenta su demanda con los siguientes argumentos:

I. Excepción de prescripción.

Indica que la resolución jerárquica impugnada, al declarar la prescripción de la facultad de determinación para el IVA de la gestión 2000 y denegar la prescripción de la gestión 2001, aplicó erróneamente un término de prescripción de cinco años cuando lo correcto, era cuatro años y no consideró que para las sanciones de los periodos 2000 y 2001, el término de la prescripción es de cuatro años.

Al haberse denunciado la prescripción en los recursos de alzada y jerárquico, lo mínimo que correspondía era que también se declare la prescripción de las sanciones correspondientes a las gestiones 2000 y 2001, ya que para el año 2000, incluso han transcurrido más de cinco años, y respecto al 2001, más de cuatro años y seis meses.

En relación al gravamen arancelario (GA), la resolución jerárquica invoca el tercer párrafo de la Disposición Transitoria Primera del DS N° 27310 de 9 de enero de 2004, pero no consideró que dicha previsión legal es aplicable únicamente, a los tributos y no a las sanciones, aspecto que se encuentra ratificado y explicado en la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 abril de 2005. Por lo señalado, la prescripción opuesta

en la demanda, respecto a las sanciones correspondientes a las gestiones 2000 y 2001 es plenamente viable, con base en la retroactividad de las normas punitivas dispuesta constitucionalmente al amparo del art. 33 de la Constitución Política del Estado (CPE) y art. 150 del Código Tributario vigente (Ley 2492).

II. Nulidad de la Vista de Cargo por haber sido emitida sin competencia en razón de tiempo.

Al efecto señaló, que el 17 de septiembre de 2004, se inició el procedimiento de fiscalización mediante Orden de Fiscalización N° 2004/2004 y, previos los informes correspondientes, se emitió la Vista de Cargo AN GRSGR N° 012/2005 de 14 de abril de 2005.

Posteriormente, luego de que la Administración Aduanera se percatara de la existencia de un vicio de nulidad en la referida Vista de Cargo, el 31 de marzo de 2006, emitió la Resolución Administrativa N° AN-GRSGR-014/06 con la que anuló obrados hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo y recién el 3 de mayo de 2006, notificó con la nueva Vista de Cargo que establecía los cargos tributarios ahora impugnados. Como se puede observar en el expediente administrativo, entre el inicio del procedimiento de fiscalización y la emisión de la Vista de Cargo vigente transcurrieron diecinueve (19) meses y quince (15) días, en este punto, por lo que citando el art. 104 del Código Tributario numeral V, señaló que se cometió un error cuando no se consideró la nulidad acaecida porque en el momento en que se emitió la última Vista de Cargo, la Administración Aduanera carecía de competencia por haber fenecido el plazo perentorio dispuesto legalmente por el Código Tributario (Ley 2492) y por dictar una Vista de Cargo y Resolución Determinativa de contenido distinto al señalado en el art. 104 numeral VI del Código Tributario.

Citando la opinión del tratadista Agustín Gordillo en su libro Procedimiento Administrativo, señala que la doctrina confirma que la Administración Aduanera, carecía de competencia para emitir la última Vista de Cargo, porque el plazo para su emisión ya había fenecido, produciéndose como efecto legal, su nulidad. Agregó que la Ley del Procedimiento Administrativo aplicable por mandato del art. 74 del Código Tributario vigente, señala en su art. 35-I que son nulos de pleno derecho los actos administrativos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, concluyendo que fueron vulnerados su derecho a la seguridad jurídica en lo que concierne al debido proceso.

III. Vulneración del derecho originado por la Certificación de Origen en el marco de los convenios internacionales referidos a preferencias arancelarias.

En el punto, señala que el art. 13 del Anexo 9 del ACE, establece los requisitos que debe cumplir el certificado de origen para ser considerado como válido, los cuales fueron cumplidos porque además, fueron emitidos autoridad competente, de manera que en el caso, se perfeccionó el derecho del importador para beneficiarse de la liberación establecida en el Convenio suscrito entre estados.

En ese entendido, la Superintendencia Tributaria General no se pronunció sobre la pretensión de la Aduana Nacional de Bolivia de desconocer a su empresa el derecho de liberación arancelaria, pese a que se comprobó la existencia de certificados de origen emitidos conforme a la ACE N° 36 por autoridades argentinas, vulnerando así el derecho perfeccionado que no puede ser desconocido bajo pretexto de haber incumplido con los plazos que hacen a una formalidad, lo cual tampoco es cierto.

Continuó su argumentación señalando que no es evidente lo afirmado por la Aduana Nacional en sentido de que no se desconoce el origen de las mercancías, pero sí se niega el beneficio de la liberación, lo cual es un absurdo legal que desconoce e incumple el Acuerdo suscrito entre Estados, situación que va más allá de las atribuciones de la Administración Aduanera.

IV. Gestiones y pronunciamientos oficiales sobre Zonas Francas y los derechos que otorgan los Convenios Internacionales.

Indicó que el tema de reconocimiento o desconocimiento de los derechos de desgravamen de mercancías ingresadas previamente a Zona Franca, con base en certificados de origen emitidos, cuyos plazos (a momento de la importación definitiva) se hallaban supuestamente vencidos, fue ampliamente discutido por las autoridades nacionales e intencionales y partes del Acuerdo de Integración (MERCOSUR), y la conclusión implementada fue ratificar el carácter suspensivo de las zonas francas uniformando su entendimiento mediante la suscripción del Décimo Tercer Protocolo Adicional del ACE N° 36 referido a extensión del plazo del certificado de origen (concepto también recogido en el art. 6° del DS N° 27627 de 13 de julio de 2004).

Sobre las diversas gestiones y consultas formuladas a las autoridades fiscales sobre el tratamiento de las importaciones con Certificados de Origen, supuestamente vencidos, efectuó la siguiente relación: a) nota DGPA 542 N° 297/2000, de la Dirección General de Política Arancelaria del Ministerio de Hacienda; b) nota DGPA UDECO 5421 OF. N° 270/2002 de 24 de diciembre de 2002, del Ministerio de Hacienda dirigida al Presidente Ejecutivo de la Aduana Nacional y c) nota GDPA del Viceministerio de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda dirigida a la Gerente General de la Aduana Nacional, comunicaciones en las que la autoridad competente para resolver cuestiones de política arancelaria y la ejecución correcta de convenios relativos a ella, señaló que bajo ningún motivo ni circunstancia, la Aduana Nacional puede negar, por aspectos formales, el derecho a las preferencias arancelarias que los legítimos beneficiarios obtienen en virtud a los convenios internacionales, salvo claro está, situaciones establecidas en el propio convenio sobre la falta de acreditación de origen e inaplicación del convenio por no ser una expedición directa entre países signatarios.

V. Incorrectos reparos respecto a la emisión de los Certificados de Origen.

V.1. Supuestos Certificados de Origen emitidos antes de la factura comercial.

Apunta que la normativa que regula la comprobación del origen de las mercancías es el propio ACE 36 (Anexo 9, artículo 15), el cual dispone que los certificados de origen son expedidos con antelación a la fecha de emisión de la factura comercial. Sobre el punto, la resolución jerárquica no se ha pronunciado sobre ninguno de los aspectos relativos a los certificados de origen y sin embargo, en forma equivocada confirmó el fallo del recurso de alzada por lo que, consideró necesario explicar la forma en que actuó la Administración Aduanera y los errores que cometió; en ese marco, explicó que la mercancía exportada desde la Argentina ingresó a territorio nacional, específicamente a Zona Franca, quedando claro que para realizar el despacho desde origen, el exportador tuvo necesariamente que emitir una factura comercial por las mercancías en cuestión.

Posteriormente, para la importación definitiva a territorio aduanero, es decir, desde Zona Franca hasta el destino final, el consignatario de las mercancías y usuario en dicha Zona Franca, debe emitir al importador una factura de Venta en Zona Franca, en virtud a la regulación usual de zonas francas que fue formalizado mediante lo dispuesto en la Resolución de Directorio RD 02-021-02 denominado "Documento Verde".

Añade que el error radica en que la Administración Aduanera, consideró para la respectiva importación desde Zona Franca, como parte del soporte de la Declaración de Mercancías de Importación o Declaración Única de Exportación, la factura emitida en Zona Franca como si fuera una factura comercial de exportación, cuando, como cuando fue explicado, la Factura Comercial de Exportación es expedida por el exportador de origen en el caso el de Argentina y no la expedida por el usuario en Zona Franca; sin embargo, la Aduana Nacional señaló entre sus argumentos, que no se proporcionó las facturas comerciales correspondientes y que el Documento Verde, solo debe tomarse en cuenta solo desde su vigencia (20 de diciembre de 2002), empero corresponde mencionar que las facturas comerciales emitidas por el exportador de Argentina fueron presentadas, toda vez que, mediante Acta de Diligencia N° 02/04 cursante a fojas 60 del cuaderno de pruebas, la Administración Aduanera solicitó la presentación de dichas facturas, las cuales fueron entregadas en tiempo y forma, por ello no existe ningún acta de infracción por incumplimiento en la presentación de documentos requeridos. Agregó que el Documento Verde entró en vigencia el 20 de septiembre de 2002, y existen observaciones por operaciones anteriores a su vigencia, sin embargo, la no vigencia de esa norma, no implica que la Administración Tributaria pueda tomar como Factura Comercial cualquier otro documento que no sea la factura emitida por el exportador de origen.

V.2. Certificados de Origen supuestamente emitidos después de más de diez días a partir del embarque definitivo.

El ACE N° 36 (Anexo 9, art. 15) dispone en su penúltimo párrafo que los certificados de origen podrán ser emitidos a más tardar diez días hábiles después de embarque definitivo de las mercancías que estos certifiquen, y agregó que la Administración Aduanera tomó en cuenta los documentos emitidos por el exportador en Argentina; a partir de la fecha del documento de transporte de mercancías emitido en dicho país, desconociendo sin

ninguna fundamentación válida, que las operaciones de exportación de las mercancías desde Argentina no fueron realizadas directamente para su importación a Bolivia, sino que ingresaron previamente a Zona Franca, que es un régimen aduanero especial, sin considerar que el plazo estaba suspendido, sino fuera así la Zona Franca en rigor de verdad no tendría razón de existir o de ser considerada un régimen aduanero especial con efecto suspensivo, situación que fue regulada de la manera expuesta, debiendo considerarse además, el Décimo Tercer Protocolo Adicional al ACE N° 36 referido a la extensión del plazo de validez del Certificado de Origen y posteriormente por el art. 6 del DS N° 27627.

Añade por otra parte, que la resolución de alzada confirmada en el jerárquico, refiere para justificar la observación a los desgravámenes efectuados respecto a las mercancías ingresadas vía zona franca, que éstas no hubieran sido expedidas directamente incumpliendo el art. 8° del ACE N° 36, norma de la que se puede apreciar que las mercancías fueron indiscutiblemente transportadas desde un país signatario del convenio directamente hasta territorio boliviano, porque si bien la zona franca no es considerada territorio aduanero, sí es parte del territorio boliviano; sin embargo, parecería que la Superintendencia Tributaria General considera que la zona franca no pertenece al territorio boliviano, y que por tanto no hubo una expedición directa, situación por demás infundada.

En mérito a los argumentos desarrollados y fundamentados pide se declare probada su demanda y se revoque o deje sin efecto la Resolución N° STG-RJ/0211/2007, y se revoque o en su caso se declare la nulidad del proceso de fiscalización y/o Improcedente los reparos establecidos en la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-114/2006, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz de la Aduana Nacional.

CONSIDERANDO II: Que citada la autoridad demandada, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval, en representación de la Superintendencia Tributaria General y responde negativamente a la demanda (fs. 191 a 194), con los siguientes argumentos:

1. El demandante en el numeral V de su memorial, opone la excepción de prescripción, buscando defenderse con una acción de dilación, seguramente con la intención de demorar sus obligaciones tributarias, hecho totalmente incomprensible y fuera de lugar, al margen de que aquella figura jurídica no ha sido expuesta como agravio en el memorial del recurso jerárquico.

2. Hace notar que la demanda no se circunscribe a los términos en que fue pronunciada la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0211/2007, planteándose argumentos que no fueron motivo de impugnación o agravio. Asimismo, de la revisión de los antecedentes cursantes en el expediente del Recurso Jerárquico, se puede advertir que el único agravio expresado se circunscribe a la caducidad y no así sobre los puntos referidos a: 1) Excepción de prescripción de sanciones; 2) Nulidad de la vista de Cargo por haberse emitido sin competencia en razón de tiempo; 3) Vulneración del derecho emergente de la Certificación de Origen en el marco de los Convenios Internaciones referidos a preferencias arancelarias: 4) Gestiones y pronunciamiento

oficiales sobre zonas francas y los derechos que otorgan los Convenios Internacionales; y 5) Incorrectos reparos a la emisión de los Certificados de Origen.

3. No obstante que los fundamentos técnicos-jurídicos de la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0211/2007, son claros y precisos, hace notar que la caducidad no es aplicable en materia tributaria, la cual si bien se aplica en el campo civil y comercial, no corresponde en materia tributaria por no estar prevista expresamente en las Leyes 2492 y 3092, afirmación establecida por el art. 74 num. 1 del Código Tributario, que a la letra dice: *"Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa".*

4. En el caso presente no corresponde aplicar subsidiariamente el Código de Procedimiento Civil ni tampoco el Código Civil, por no ser proceso jurisdiccional, sino conforme se ha fundamentado, corresponde aplicar el Código Tributario y subsidiariamente la Ley 2341 (Ley del Procedimiento Administrativo). En ese entendido, el art. 104 parágrafo V de la Ley 2492 (Código Tributario), establece que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrá transcurrir más de doce meses, plazo prorrogable por seis meses más por la Administración Tributaria, por lo que no se puede considerar a partir de dicha disposición que la Ley 2492 (Código Tributario), contemple caducidad por incumplimiento de plazo o lo que es lo mismo, la pérdida de la facultad de la Administración para determinar las obligaciones tributarias, más aún cuando dicha disposición no recoge en su texto un término de perentoria observancia que justifique la aplicación de la caducidad. La señalada norma garantiza al contribuyente que el trabajo de fiscalización no se prolongue arbitrariamente por la Administración Tributaria. Por último la caducidad no esta considerada como forma de extinción de la obligación tributaria, ya que las únicas formas de extinción de la obligación tributaria de acuerdo al Código Tributario son el pago, la compensación, la confusión, la condonación y la prescripción.

5.

CONSIDERANDO III: Que la revisión de antecedentes informa que el 17 de septiembre del 2004, la Administración Aduanera notificó al Bloque Sécure RC con el Inicio de Fiscalización Aduanera Posterior en cumplimiento de la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 204/2004 de 15 de septiembre del 2004, por el Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la gestión 2001.

El 15 de noviembre de 2004, emitió el informe GNFGC-DFOFC13 de 29 311/2004, de 5 de noviembre del 2004, que concluye señalando que las DMI 19991775 de 16/08/2000, 20076428 de 24/08/2000, 20077235 de 07/09/2000, 21184515 de 13/03/2001 y 21184569 del 13/03/2001, no cumplieron con lo establecido en el art. 15 del Anexo 9 (Régimen de Origen) del Acuerdo de Complementación Económica ACE 36- MERCOSUR Bolivia, habiéndose beneficiado con desgravaciones que no correspondían, produciéndose comisión de contravención tributaria de Omisión de Pago

de conformidad con el art. 165 de la Ley 2492 (CTb), y la deuda de Bs. 62.722.900 equivalentes a 58.270 UFV.
Que el 20 de diciembre de 2004 Bloque Sécure, mediante memorial presenta descargos consistentes en copias de todos los trámites correspondientes a la fiscalización realizada. El 20 de abril de 2005, la Gerencia Regional de Santa Cruz notificó a Pedro Américo Sánchez con la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 012/05, de 14 de abril de 2005, que contiene la liquidación de 56.586 UFV por la omisión de tributos correspondientes al GA e IVA importación, por las DMI 19991775 de 16/08/2000, 20076428 de 24/08/2000, 20077235 de 07/09/2000, 21184515 de 13/03/2001 y 21184569 de 13/03/2001, y atribuye al contribuyente la comisión de la contravención de Omisión de Pago, conforme con el art. 165 de la Ley 2492 (CTb).

El 16 de agosto de 2006, la Gerencia Regional de Santa Cruz notificó a Pedro Américo Sánchez con la Resolución Determinativa AN-GRSGR-114/06 de 1 de agosto de 2006, que resuelve declarar firme la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo, con la liquidación de 56.586 UFV por la omisión de tributos correspondientes al GA e IVA importación, atribuyéndole la contravención de Omisión de Pago (fs. 146 a 158 de antecedentes administrativos), resolución impugnada a través del recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada STR-SCZ/ N° 0006/2007 de 12 de enero de 2007, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-114/06 de 1 de agosto de 2006, siendo el nuevo monto exigible 54.115.17 UFV, resolución que fue confirmada por la autoridad demandada cuando resolvió el recurso jerárquico planteado por la ahora demandante.

En cuanto a la **excepción de prescripción**, debe tenerse presente que son mecanismos de defensa a los que puede recurrir el demandado, así lo dispone el art. 335 del Código de Procedimiento Civil; por ello es incongruente que el demandante, además de interponer su demanda pretenda también interponer excepción de prescripción respecto del derecho de la Administración Tributaria de aplicar sanciones, pretendiendo la aplicación del num. 2) del art. 76 de la Ley N° 1340. Asimismo, desde el punto de vista doctrinal, Eduardo J. Couture, en su obra, Fundamentos de Derecho Procesal Civil, expresa: *"Excepción es, pues, en nuestro concepto, el poder jurídico del demandado, de oponerse a la pretensión que el actor ha aducido ante los órganos de la jurisdicción."*. Como consecuencia de lo señalado, tratándose de un defecto procesal de la empresa demandante, sin ingresar en mayores consideraciones de orden legal, no corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia pronunciarse al respecto.

Respecto a la acusada nulidad de la Vista de Cargo por haber sido emitida sin competencia en razón de tiempo, porque entre el inicio del procedimiento de fiscalización y la emisión de la Vista de Cargo vigente transcurrieron diecinueve (19) meses y quince (15) días, resulta evidente que el Código Tributario señala cuáles son las nulidades de los actos administrativos tributarios, por lo que no puede pretenderse como causal de nulidad, el incumplimiento del plazo para dictar la vista de cargo porque no está expresamente sancionado con nulidad, ya que conforme al principio de *legalidad o especificidad*, no existe nulidad si no está

expresamente prevista por la ley. Se evidencia también que la empresa demandante no efectuó ningún reclamo a la Administración Aduanera, permitiendo el transcurso del plazo y únicamente cuando el resultado fue desfavorable, arguyó la nulidad de los actuados. Por último, si bien la demandante, plantea que considera gravoso y las normas que en su criterio fueron vulneradas, no señala de manera objetiva cuál fue el daño causado con la demora en el pronunciamiento de la resolución; cuál el acto de defensa del que fue privado indebidamente y que no pudo realizar, así como el interés jurídico que intenta subsanar, por ello no es posible acoger esta pretensión.

Respecto a las otras pretensiones glosadas en los acápites III, IV y V del Considerando I de la presente resolución, es evidente que no fueron discutidas en sede administrativa, motivo por el cual tampoco pueden ser dilucidas en el contencioso administrativo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, por la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 132 a 141, interpuesta por la REPSOL Exploración Sécure S.A. contra la Superintendencia Tributaria General, cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0211/2007 de 18 de mayo del 2007.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán, quien se constituyó en primera relatora, por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO