



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA N° 80/2017**

**EXPEDIENTE** : 064/2015  
**DEMANDANTE** : Empresa Constructora "ERIKA S.R.L."  
**DEMANDADO(A)** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**TIPO DE PROCESO** : Contencioso Administrativo  
**RESOLUCIÓN IMPUGNADA** : R.J. AGIT-RJ 0342/2014 de fecha 10/03/2014  
**MAGISTRADO RELATOR** : Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**LUGAR Y FECHA** : Sucre, 3 de abril de 2017

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 98, interpuesta por la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 240 a 248; el memorial de apersonamiento de fs. 266 a 271 del tercero interesado, el decreto de "Autos" de fs. 285; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

**I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:**

**I.1.- Antecedentes de la demanda.**

La Empresa Constructora Erika S.R.L., representada legalmente por Walter Guerrero, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, expresando lo siguiente:

Señaló que mediante Orden de Fiscalización Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto, se inició la fiscalización Aduanera Posterior a la empresa constructora Erika S.R.L., cuyo alcance es el pago del GA e IVA de las declaraciones de importación tramitadas en las gestiones 2004 a 2006. Añadió que una vez notificada con la citada Orden de Fiscalización, dentro del plazo previsto,

presentó los descargos, emitiéndose posteriormente el Informe Final AN-GNFGC-DFOFC-016/08, de 15 de febrero de 2008, ratificando las observaciones del informe preliminar, por lo que se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 de 20 de mayo.

En virtud de lo anterior se emitió Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, imponiendo como sanción la multa de \$us. 164.202,20,- equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando.

Señalo que contra dicha Resolución la Agencia Despachante de Aduana "Bermejo", interpuso demanda contencioso tributaria, y mediante Auto Supremo N° 136/2014 de 13 de octubre, se dejó sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto.

Que, la empresa Erika S.R.L accionó recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba, que mediante Resolución STR-CBA/RA 0049/2009 de 19 de marzo, anuló obrados hasta el estado que se emita nueva Acta de Intervención Contravencional. Deducido el recurso jerárquico, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 0210/2009 de 3 de junio, que revocó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto.

En virtud de lo anterior, la Empresa Constructora Erika SRL. Interpuso demanda contencioso administrativa, emitiéndose Sentencia N° 022/2013 de 11 de marzo, dejando sin efecto en parte a Resolución AGIT-RJ/0210/2009 de 3 de junio, en lo referido al pronunciamiento de fondo, manteniendo firme lo relacionado a la revocatoria de la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada STR-CBA/RA 0049/2009 de 19 de marzo, disponiendo que la ARIT Cochabamba, se pronuncie sobre el fondo del recurso de alzada.

Por lo anterior se pronunció la Resolución ARIT-CBA/RA 0496/2013, de 25 de octubre, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, y posteriormente fue confirmada por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo.

#### **I.2.- Fundamentos de la demanda**

Manifestó la falta de tipicidad y legalidad formal, ya que la actuación de la empresa no se ajustó al tipo penal o administrativo señalado en el art. 181 del Código Tributario, toda vez que la mercancía fue legalmente importada al país,



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

por vías habilitadas y sujeta a control aduanero conforme consta en el parte de recepción, existiendo falta de tipicidad en la conducta atribuida, acusando la violación del principio de legalidad previsto en el art. 283 del DS. 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas. Añadió que la mercancía fue legalmente importada por la Empresa LEIVAR, empresa autorizada por la Superintendencia de Hidrocarburos, y que la empresa demandante únicamente nacionalizó la mercancía que ya se encontraba en territorio aduanero nacional, y que cuentan con DUIs Nros. 2004/641/C-2, 2004/641/C-37, 2004/641/C-168, 1004/641/C-347, 2004/641/C-663, 2004/641/C-806, 2005/641/C-496, 2006/641/C-38 y 2006/641/C-438 y demás documentación respaldatoria, cumpliendo con el pago de tributos exigibles para su importación.

Señaló que se cumplió con lo exigido en los arts. 82 de la Ley General de Aduanas y 118.III y IV de su Decreto Reglamentario en relación a que el transportista adjunto el Manifiesto Internacional de Carga, y para el despacho aduanero se presentaron los documentos de embarque, Factura N° 067/05, Carta de Porte N° BR-0190-0076, MIC/DTA, partes de recepción de ALBO S.A. Acotó que la mercancía cuenta con certificaciones de calidad emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos.

Sostuvo que el argumento de la AGIT, en sentido que este tipo de mercancías sujeto a certificaciones, no podrían ser objeto de transferencia en recinto aduanero ni nacionalizadas por el adquirente, vulnerando derechos fundamentales al trabajo, al comercio y a la propiedad privada, reconocidos en los arts. 46.I, 47.I y 56.I de la Constitución Política del Estado, y el hecho de que a posteriori manifiesten de que debió nacionalizar el importador y no el adquirente, provoca inseguridad jurídica.

Indicó que según la AGIT, las Resoluciones Administrativas Nos. SSDH1040/2006, 0238/2006, 1278/2004, 0752/2003 y 0238/2006, emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos autorizan a la empresa LEIVAR LTDA., importar y comercializar las grasas y lubricantes que cumplan estándares de calidad, y que no son endosables en caso de transferencia en recinto aduanero; sin embargo, según el art. 118.III y IV del Reglamento a la Ley General de Aduanas, las autorizaciones únicamente se presentan al ingreso a territorio aduanero nacional. Replicó que fue en recinto aduanero que comercializó los lubricantes y grasas certificadas, bajo la modalidad de venta a la empresa demandante, quien en última instancia nacionalizó la mercancía importada.

Señaló que la AGIT confunde dos momentos diferentes como importación y nacionalización, utilizando inclusive como sinónimos al importador y al contribuyente; en este caso, el importador es la empresa LEIVAR LTDA, y el contribuyente es la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., por lo que mal podría argüirse que la mencionada empresa constructora importó a territorio aduanero nacional, cuando ésta fue importada por la empresa LEIVAR Ltda.

Alegó que la AGIT conculcó su derecho al comercio, al señalar que de acuerdo al art. 104 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, no sería posible la transferencia de mercancías y el endoso de los documentos de soporte, entre ellos las certificaciones de la Superintendencia de Hidrocarburos; norma que fue modificada por el DS N° 27905 de 13/12/2004 y DS N° 1487 de 6/02/2013, indicando que estas normas permiten la transferencia en general y el endoso de los documentos soporte para que el adquirente pueda someter la mercancía a un régimen aduanero, por lo que toda mercancía legalmente importada a recinto aduanero, puede ser transferida a un tercero, máxime, si la propia Administración Aduanera en su informe final de fiscalización, señala que los aceites lubricantes pueden ser objeto de comercialización en recinto aduanero.

Finalmente, expresó con relación a la Resolución Sancionatoria AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, existe cosa juzgada, al haber sido dejada sin efecto mediante Auto Supremo N° 136/2014 de 13 de octubre, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, en la demanda contencioso tributaria interpuesta por la Agencia Despachante de Aduana Bermejo S.R.L.

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

Concluyó solicitando se disponga se emita nueva Resolución de Recurso Jerárquico, respetando el derecho positivo y los principios y garantías reconocidos constitucionalmente.

## **II.- DE LA CONTESTACION A LA DEMANDA**

Que admitida la demanda por decreto de fs. 175 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 240 a 248 de obrados, expresando lo siguiente:



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Manifestó que no se vulneraron derechos ni garantías constitucionales, sujetándose al procedimiento y a los términos solicitados en su oportunidad, conforme al principio de congruencia. Añadió que las DUIs Nos. C-2, C-37, C-168, C-347, C-663, C-806, C-496 y C-38 registran como importador a la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., y que los documentos de embarque se encuentran a nombre de la empresa LEIVAR LTDA., por lo que si bien esta empresa inició la operación de importación hasta el recinto aduanero ALBO S.A. Asimismo toda la documentación soporte de las mencionadas DUIs como la factura comercial, lista de empaque, carta de porte, manifiesto de carga y certificado de origen, se encuentran consignados a nombre de la empresa LEIVAR Ltda. cuya autorización expresa ha sido emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos, que autorizó a esta empresa, la importación y comercialización, conforme el art. 1:19.8) del DS 25870.

Indicó que las DUIs C-2, C-37, C-168, C-347, C-663 y C-806 se encuentran endosados el parte de recepción, carta porte, certificado de origen y la factura por parte de la empresa LEIVAR Ltda., a favor de la Empresa Constructora ERIKA S.R.L., conforme lo señala el art. 104 del RLGA, pero no se toma en cuenta que este tipo de mercancía requiere de la certificación de la Superintendencia de Hidrocarburos y autorización expresa al importador, según los arts. 1.a), 3.a) y 19.a) del DS 26276 de 5 de agosto de 2001 y art. 7 del DS N° 28419 de 21 de octubre de 2005. Acotó que en las DUIs C-496, C-438 y C-38, no se evidencio ningún tipo de endoso en los documentos de transporte, tampoco que la mercancía hubiera llegado consignada a nombre de una institución financiera que hubiera intervenido en la operación de comercio exterior con el endoso de los documentos de embarque, sino se evidenció una transferencia mediante contratos de venta de mercancías de importación, por el cual se consigna a la empresa constructora Erika S.R.L., como importador de la mercancía.

Refiere que en relación a las Resoluciones Administrativas SSDH N° 752/2003 de 6 de octubre de 2003 y 1278/2004 de 14 de diciembre, fueron emitidas a favor de la empresa LEIVAR Ltda., que autorizaban expresamente la importación y comercialización de aceites lubricantes de motores; pero que en las DUIs, se consigna como importador a la empresa constructora ERIKA S.R.L. Agregó que el importador debió registrarse y tramitar su autorización expresa como importador de lubricantes, y que la operación de comercialización es una

actividad diferente a la importación y posterior a ésta; por lo que respecto al endoso de documentos y transferencia de propiedad de este tipo de mercancías, la empresa Erika S.R.L., debió tramitar ante a Superintendencia de Hidrocarburos, su certificación expresa que le permita actuar como importador de la mercancía.

Sostiene que la operación de importación, fue iniciada por la empresa LEIVAR Ltda., y que se transfirió la propiedad de los productos importados a la Empresa Erika S.R.L., sin observar los arts. 104, 111.k) y 119.8) del RLGA, arts. 1.a), 3.a) y 19.a) del DS N° 26276 y art. 7 del DS 28419, y que la empresa Erika S.R.L., nacionalizó los productos importados, cuyo respaldo documental se encuentra a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., vulnerando el art. 75 de la Ley N° 1990.

Señala en relación a la denuncia de que se confunde al importador con el contribuyente, aclarando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera recayó en la empresa constructora Erika S.R.L., la que efectuó el pago de los tributos, además de aparecer como importador, que también fue quien presentó las DUIs mediante el Despachante de Aduana; sin embargo, la documentación soporte se encuentra a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., que presentó la Resolución Administrativa de autorización para la importación de aceites y grasas lubricantes emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos, conforme a lo dispuesto en el DS N° 26276 y DS N° 28419, concordante con el art. 119 del RLGA.

Añade que los deberes y responsabilidades otorgadas a la empresa LEIVAR Ltda. son intransferibles, por lo que en ese contexto la empresa Erika S.R.L., que nacionalizó las DUIs referidas supra, no se encuentra registrada en la Superintendencia de Hidrocarburos ni cuenta con Resolución Administrativa emitida por dicha entidad que le autorice la importación de aceites y grasas lubricantes, enmarcándose su conducta en los arts. 160.4 y 181.b) de la Ley N° 2492. En ese entendido la empresa Erika S.R.L., no estaba autorizada para la importación de este tipo de productos.

Finalmente sostiene que no se vulneró el debido proceso, ni el derecho al comercio y la propiedad privada, porque no estuvo en controversia el derecho de propiedad del demandante o su derecho al comercio, sino la nacionalización de la mercancía, que requieren autorización previa de la Superintendencia de Hidrocarburos, haciendo alusión a la SC 521/2010-R de 5 de julio.



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

### **II.1.- Petitorio.**

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo.

### **III. DE LOS ARGUMENTOS DEL TERCERO INTERESADO.**

De igual manera, por memorial de fs. 266 a 271, se apersonó la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, representada legalmente por William Jaime Cavero Sanchez y Carola Carolina Martinez Vedia, señalando que la AGIT en la emisión de la resolución impugnada, no incurrió en violación al debido proceso por supuesta falta de tipicidad y legalidad.

Señala que la conducta de la empresa Erika S.R.L. se encuadra a lo dispuesto por el art. 181.b) de la Ley N° 2492, porque efectuó el despacho aduanero de nacionalización a través del Régimen de Importación de Consumo a sabiendas que a momento del despacho aduanero, no cumplió con la presentación de certificaciones que estaba obligado a presentar como los documentos soporte de las DUIs, induciendo en error a la Administración Aduanera, aprovechando que siete de las nueve DUIs dentro del control aduanero, fueron aleatoriamente asignada a canal verde, lo que permitió el levante de mercancías en forma inmediata sin la revisión de la documentación.

### **III.1.- Petitorio.**

Concluyó solicitando se confirme la Resolución impugnada AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo, emitida por la AGIT.

### **IV.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

Que, de la compulsión de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

En fecha 5 de septiembre de 2007, la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional, notificó a la empresa constructora Erika S.R.L., con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto, cuyo alcance es el GA e IVA-importaciones de las declaraciones de importación tramitadas en las gestiones 2004, 2005 y 2006 (fs. 4 de antecedentes administrativos).

Presentados los descargos, la Administración Aduanera, emitió informe final AN-GNFGC-DFOFC-016/08, estableciendo la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional, por la introducción en territorio

aduanero nacional de mercancías sin contar con la Resolución de Autorización de Importación de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 7 a 12 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la Administración Aduanera, emitió Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 de 20 de mayo, en la que se presume la comisión de contrabando contravencional, estableciendo responsabilidad solidaria de la ADA Bermejo y su comitente constructora Erika S.R.L., por un monto de \$us. 164.202,20 (fs. 415 a 521 de antecedentes administrativos).

Ante esa circunstancia, la entidad demandante solicitó la nulidad del informe final, toda vez que las infracciones y sanciones por incumplimiento de la normativa en materia de calidad de carburantes y lubricantes, no es competencia de la Aduana Nacional, sino de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 522 a 531 de antecedentes administrativos).

Mediante Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, emitida por la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional, resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando contra la empresa constructora Erika S.R.L., representada por Walter Guerrero y Agencia Despachante de Aduana BERMEJO, imponiendo como sanción la multa de 164.202,20 equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, de acuerdo a la liquidación establecida en el Acta de Intervención Contravencional AN-GRT-JUF N° 01/2008 (fs. 543 a 545 de antecedentes administrativos).

Dicho fallo fue impugnado mediante recurso de alzada interpuesto por la empresa constructora Erika SRL. (fs. 46 a 50 vta. del primer cuerpo de antecedentes administrativos), emitiéndose Resolución STR-CBA/RA 0049/2009 que anuló obrados hasta el estado de emitir nueva Acta de Intervención Contravencional (fs. 129 a 130 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el Recurso Jerárquico por la Administración Aduanera (fs. 143 a 144 de primer cuerpo de anexo), se emitió la Resolución AGIT-RJ 0210/2009 de 3 de junio, que revocó la Resolución STR-CBA/RA 0049/2009, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto (fs. 175 a 187 de antecedentes administrativos).





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Deducida demanda contencioso administrativa, por Sentencia N° 22/2013 de 11 de marzo, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/210/2009 de 3 de junio, en lo que se refiere al pronunciamiento de fondo, disponiendo que la ARIT Cochabamba emita nuevo pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

En virtud de lo anterior la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emite nueva Resolución ARIT-CBA/RA 0496/2013 de 25 de octubre, que confirmó la Resolución Sancionatoria de Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto. (fs. 287 a 300 vta. de antecedentes administrativos).

Como consecuencia del aludido fallo, la empresa constructora Erika SRL, interpuso Recurso Jerárquico (fs. 362 a 372 vta. de anexo-segundo cuerpo), que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0342/2014 de 10 de marzo (fs. 451 a 471 vta. tercer cuerpo de antecedentes administrativos) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0496/2013 de 25 de octubre.

Contra esa determinación, la empresa constructora Erika SRL., a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 84 a 98 de obrados.

#### **IV.1.- Sobre la competencia para la resolución de la causa.**

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de

29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### **IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

Que, el motivo de la *litis* se circunscribe a determinar: Si es correcta la determinación pronunciada por la AGIT, al confirmar la Resolución dealzada, y mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria por Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, y si la Empresa Constructora Erika S.R.L, cumplió todos los requisitos para la nacionalización de los productos adquiridos en territorio aduanero nacional.

#### **V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.**

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Uno de los principios que estructuran el derecho al debido proceso, es de legalidad, según el cual, nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se imputa, constituyendo una salvaguarda de la seguridad jurídica de las personas, ya que les permite conocer previamente cuándo y por qué motivos pueden ser objeto de penas ya sea privativas de libertad o de otra índole evitando toda forma de arbitrariedad o intervención indebida por parte de las autoridades penales respectivas. De esa manera, este principio protege la libertad individual, controla la arbitrariedad y asegura la igualdad de las personas ante el poder punitivo del Estado.

El art. 164.II de la Constitución Política del Estado, señala que la ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia; consiguientemente, no



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

puede exigirse el cumplimiento obligatorio de aquello que no está previsto en la ley, aspecto que se encuentra bajo el principio de legalidad. Así, en cuanto al accionar de la Administración Pública, el art. 232 de la Norma Fundamental, establece que ésta se rige por el principio de legalidad entre otros; así como la jurisdicción ordinaria, conforme lo instituye el art. 180 de la CPE.

En ese sentido la jurisprudencia constitucional a través de la SC 015/2017-S3 de 8 de febrero, prescribe que: *"los inc. 1) y 2) del art. 108 de la CPE, establecen parte de los deberes que toda boliviana y boliviano debe cumplir, señalando lo siguiente: 1. Conocer y cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes. 2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución (...), así trasladando tales deberes al ámbito de la administración pública, se asume que los servidores públicos, por esa su condición se encuentran en la obligación de realizar todas sus actuaciones en el marco normativo y específico, garantizando el principio de seguridad jurídica.*

*Ese deber de cumplimiento de la ley a la que se refiere nuestra Norma Suprema, en la esfera del derecho administrativo, no representa otra cosa que acatar el principio de legalidad, mismo que se encuentra reconocido por el art. 4 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que refiere: c) Principio de sometimiento pleno a la ley; la Administración Pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso. Por consiguiente, cuando la administración pública despliega una actividad, en el marco del cumplimiento de la ley, ejerciendo un deber u obligación específico, no puede ser entendida como una conducta que vulnere derechos y/o garantías constitucionales"*

Consiguientemente, bajo el principio de legalidad, se debe dar y exigir el cumplimiento de las disposiciones legales descritas, por lo que las autoridades y servidores públicos no pueden exigir el cumplimiento de aspectos que suponen o simplemente entienden, apreciaciones subjetivas, que sin embargo no están dispuestos en disposición legal alguna.

En la *litis*, la autoridad demandada señala que las resoluciones de autorización emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos en favor de la empresa Leivar Ltda., son intransferibles, citando los Decretos Supremos Nos. 26276 y 28419. De la revisión de las citadas disposiciones legales, se advierte que ninguna de ellas prohíbe la referida transferencia o señale que son intransferibles; en ese sentido el art. 2 del DS 26276 que tiene el *nomen juris* de

Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, señala que: *“Este reglamento tiene por objeto establecer: a) Las especificaciones de calidad de carburantes y lubricantes; b) El control de las especificaciones de calidad de los carburantes y lubricantes; c) Normas sobre la importación de carburantes y lubricantes, y d) Las modificaciones y sanciones por incumplimiento de la normativa en materia de calidad de carburantes y lubricantes”*; por lo señalado el objeto del DS 26276, se centra en el producto, la mercancía, y no en la condición del sujeto o la persona.

Del mismo modo el art. 3 del mismo cuerpo legal, refiere que quedan sujetos a ese reglamento, quienes en el territorio de Bolivia, realicen cualquier acto o actividad relacionada con la refinación, producción, importación, distribución, reciclaje, unidades de proceso (platforming, isomerización, cracking, blending y otros) comercialización de lubricantes y/o carburantes, y comercialización de gas licuado de petróleo (GLP). En ese sentido, establece qué sujetos pueden realizar estas actividades, sin embargo el art. 15 del referido cuerpo normativo, puntualiza que quienes realicen los actos o actividades previstos en el art. 3, deberán entregar un certificado de calidad, debidamente firmado, en cada entrega de producto que efectúen a favor de terceros con el ánimo de cambiar la posesión, sin importar el título al cual se entrega el producto o la operación comercial que se esté realizando, entre otros aspectos que también regula.

En consecuencia, el argumento de la AGIT que establecería supuestamente la intransferibilidad, no es evidente; más aún el art. 21 de la misma norma, precisa respecto a la Resolución Administrativa de autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos, señalando que la misma debe indicar -concretamente en su inc. c)- la obligación que los productos importados, durante su internación al país, cuenten necesariamente con los certificados de calidad de origen de cada país, expedidas por el fabricante; y, en su inc. i) señala la obligación que tiene el importador de reportar a la Superintendencia de Hidrocarburos, los volúmenes importados y comercializados, no consignándose prohibición de transferibilidad, más aún en el art. 25 de la referida norma al realizar la clasificación de las infracciones, no se encuentra señalada la intransferibilidad argüida por la AGIT.

Se debe dejar claramente establecido que el mencionado Decreto Supremo fue abrogado por el DS Nº 1499 de 20 de febrero de 2013, que aprueba



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

los reglamentos de calidad de carburantes y lubricantes, donde tampoco se advierte la intransferibilidad referida por la entidad demandada, es más, el objeto del Reglamento de Calidad de Lubricantes citado, hace referencia al producto o mercancía y no a la condición de las personas, al señalar en su art. 1 que: *"El presente Reglamento tiene por objeto establecer las especificaciones de calidad de los lubricantes, cuando estos sean producidos, comercializados o importados como productos terminados dentro del territorio del Estado Plurinacional de Bolivia"*; y, respecto al certificado de calidad, el art. 12 del referido cuerpo legal, dispone: *"Para verificar el cumplimiento de las especificaciones de calidad de los lubricantes señalados en los anexos, las personas que realicen comercialización e importación de lubricantes, para estas actividades deberán contar con los certificados de calidad o informe de ensayo, emitidos por el productor de los carburantes (...)"*, se aclara que a diferencia del DS N° 26276, no regula respecto a la solicitud y requisitos de autorización emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos. Consiguientemente, se advierte que ambos reglamentos regulan que las mercancías contengan especificaciones de calidad, y no refiere sobre la condición de las personas.

Por otro lado, el DS N° 28419, de 21 de octubre de 2005, que tiene por objeto establecer los requisitos técnicos legales y el procedimiento para obtener autorización de importación de hidrocarburos, tampoco regula la intransferibilidad señalada por la AGIT; en su art. 7 hace referencia a la Resolución Administrativa de autorización dictada por la Superintendencia en la que consigna, que la obligación que los productos importados, durante su internación al país, cuenten necesariamente con los certificados de calidad de origen de cada lote; y el art. 8 del citado cuerpo legal refiere a la revocatoria de la autorización, al disponer que la Superintendencia podrá revocar la Resolución Administrativa que autorice la importación de productos refinados por las causales establecidas en el art. 110 de la Ley de Hidrocarburos, en la cual no establece como causal de revocación, la transferencia de mercancía en recinto aduanero u otro lugar.

Por lo señalado, no es evidente lo manifestado por la AGIT, en sentido que los Decretos Supremos 26276 y 28419 establecen la intransferibilidad de la mercancía con las correspondientes certificaciones de calidad, consiguientemente la autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos. Por otra parte, tampoco se advierte una prohibición de la transferencia de mercancía en territorio aduanero. En ese sentido, la Constitución Política del Estado

reconoce en su art. 14.IV que: *“En el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban”*.

En relación a la transferencia de las mercancías, el art. 519 del Código Civil, señala que el contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes, y que no puede ser disuelto sino por consentimiento mutuo o por las causas autorizadas por la ley. De igual manera el art. 584 del Sustantivo Civil, señala que la venta es un contrato por el cual el vendedor transfiere la propiedad de una cosa o transfiere otro derecho al comprador por un precio en dinero; y el art. 593 del citado cuerpo legal, señala que se pueden vender todas las cosas o derechos, que no estén prohibidos por la ley.

En el contexto normativo señalado, los Decretos Supremos 26276 y 28419, centran su objeto en la mercancía, que en el caso en análisis fue transferida a la Empresa Constructora Erika S.R.L., cuando éstos contaban con la correspondiente autorización, relacionada a los certificados de calidad de la mercancía por parte de la Superintendencia de Hidrocarburos, por lo que no puede disgregarse la condición en la que se encontraba la mercancía respecto a las mencionadas autorizaciones, coligiéndose que los certificados de calidad y consiguiente autorización emanada por la Superintendencia de Hidrocarburos, constituyen aspectos accesorios ligados a la mercancía, que al ser transferida, corresponde al nuevo propietario con los accesorios ligados a la mercancía como son las resoluciones administrativas, asume las obligaciones correspondientes a la mercancía adquirida.

En ese marco, es la mercancía la que debe contar con la documentación requerida, más no la condición personal de los sujetos, considerando que cada uno de ellos, a momento de la transferencia no contaban con impedimento alguno para la otorgación de la documentación requerida para la mercancía. En ese entendido, el momento preciso para que la Superintendencia de Hidrocarburos otorgue la autorización correspondiente, es cuando la mercancía se encontraba en el país de origen y antes del embarque con destino al país receptor, siendo el propietario de la mercancía la empresa LEIVAR Ltda., que cumplió con todos los requisitos hasta el momento en que la mercancía ingresó a territorio aduanero boliviano, por lo que la transferencia de la misma, correspondió realizarla con todos los accesorios de la cosa principal (mercancía),



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

resultando ser entre los aspectos accesorios, toda la documentación necesaria para su correspondiente internación a Bolivia.

Por lo señalado precedentemente, hubo una interpretación errónea de las disposiciones legales por parte de la Administración Aduanera y la AGIT, al establecer como objeto principal la condición personal de los sujetos, y no la mercancía que ingresa a territorio nacional, como expresan los Decretos Supremos N° 26276 y 28419. Por otra parte, no consideraron que el objeto principal de las resoluciones administrativas emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos para autorizar el ingreso de la mercancía, es que la mercancía cuente con certificaciones de calidad, y no la condición personal de los sujetos.

En autos, la empresa LEIVAR Ltda. cumplió con toda la documentación habilitante para el ingreso de la mercancía a territorio aduanero boliviano, y recién transfiere la mercancía con los accesorios pertenecientes a esta mercancía, en ese sentido la Administración Aduanera y la AGIT admitieron que la transferencia de la mercancía se produjo cuando la mercancía se encontraba en territorio aduanero boliviano, por lo que el nuevo propietario asume la responsabilidad de concluir la internación, cumpliendo la obligación de realizar las correspondientes DUIs (fs. 325, 339, 340, 354, 368 a 369, 383 a 384, 398 a 399, 416 a 417, 435 y 453 de antecedentes administrativos), y con las obligaciones que ello implica, esto es, el pago de los tributos correspondientes.

En ese contexto, resulta contrario a las disposiciones legales exigir a la empresa constructora Erika S.R.L., que obtenga la autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos, toda vez que ésta se la tramita cuando la mercancía se encuentra en el país de origen y antes de su ingreso a territorio boliviano, en virtud a lo dispuesto por el art. 118.II y III del DS 25870 de 11 de agosto de 2000, que señala que la autorización previa deberá estar vigente al momento del ingreso de la mercancía a territorio nacional, la misma que será presentada por el transportista adjunta al Manifiesto Internacional de Carga, ante la Aduana Nacional en el exterior o la Aduana de ingreso, según corresponda. A ello, es de agregar que el art. 111.j) y k) del DS N° 25870, señala que el declarante está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, el certificado de origen de la mercancía y los certificados o autorizaciones previas, aspecto que si bien, no se encontraban a nombre de la empresa constructora Erika S.R.L.; sin embargo, se encontraba a nombre de la empresa LEIVAR Ltda., ello se debe a una razón lógica, que con anterioridad al

ingreso de la mercancía a territorio aduanero nacional, la empresa ahora demandante, no era propietaria de la mercancía, toda vez que la transferencia, recién se produjo cuando ésta se encontraba en territorio aduanero boliviano, por lo que resulta ilógico que toda la documentación de embarque y de traslado de la mercancía se encuentre a nombre de un sujeto que no es propietario de la mercancía.

Por otra parte, se debe precisar que el art. 104 del DS N° 25870, admite la transferencia de mercancías en depósito aduanero o zona franca, así como faculta al consignatario, endosar a un tercero la factura comercial, el parte de recepción y los demás documentos de embarque, norma que fue modificada por el art. 2.XIV del DS N° 1787 de 6 de febrero de 2013, que establece que: *"La transferencia de mercancías en los depósitos aduaneros deberá realizarse por el total de la mercancía acreditada en el parte de recepción a favor de una sola persona natural o jurídica. El comprador asumirá responsabilidad sobre el despacho aduanero y la documentación soporte inherente a la importación"*. Disposición legal que ratifica la existencia de transferencia de mercancías en depósitos aduaneros.

En relación a la observación que realiza la AGIT, respecto al endoso de las DUIs Nos. C-496, C-438 y C-38, se deja claramente establecido que el endoso tiene características particulares y que son distintas a las de un documento de transferencia; así el art. 46 de la Ley General de Aduanas, señala que el despachante y 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 cualquiera 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: a) Manifiesto Internacional de Carga y/o Declaración de Tránsito Aduanero; b) Documento de Transporte Internacional Ferroviario y/o declaración de tránsito aduanero; c) Guía Aérea; d) Documento de Transporte Internacional Multimodal; e) Conocimiento Marítimo; y f) Carta de Porte; evidenciándose consiguientemente, que el endoso no es parte de una transferencia, sino que simplemente es una facultad que el propietario otorga al despachante o agencia despachante de aduana a realizar el despacho aduanero y trámites inherentes al mismo, donde el propietario de la mercancía mantiene su derecho propietario, a diferencia de una transferencia,





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

donde supera las atribuciones respecto al endoso. Asimismo aún exista un supuesto endoso a favor de la Agencia Despachante de Aduana, el citado art. 46 de la Ley N° 1990, no exige que se realice a través de una Resolución Administrativa de autorización previa por parte de la Superintendencia de Hidrocarburos.

Con relación a que en las DUIs figura como importador la empresa demandante, se establece que el formulario tiene pre establecido este casillero, no existiendo otro casillero en el que se consigne su condición de nuevo propietario de la mercancía adquirida, por lo que la observación de la AGIT resulta intrascendente frente a la abundante documentación que acredita que la mercancía cuenta con la documentación correspondiente, coligiéndose que la entidad demandante cumplió con los requisitos exigidos para la importación de la mercancía.

Finalmente se advierte que la actuación de la Administración Aduanera es incongruente, toda vez que inició sus acciones con la Orden de Fiscalización Posterior N° 027/2007 de 27 de agosto de 2007, cuyo alcance era el pago del GA e IVA-importaciones, consiguientemente, la Resolución Sancionatoria, debió enmarcarse a este motivo y no resolver otros aspectos ajenos, determinando si existió o no el pago del GA e IVA-importaciones, habiéndose alejado de las razones del inicio de sus acciones, existiendo incongruencia entre la acción iniciada y la determinación en la resolución sancionatoria.

## VI. CONCLUSIONES


Por lo relacionado precedentemente, se establece que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0342/2014 de 10 de marzo, no realizó una correcta compulsión de los antecedentes respecto a los cargos establecidos en la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRT-GR 004/2008 de 25 de agosto, emitida por la Administración Aduanera, por lo que corresponde declarar probada la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Código de Procedimiento Civil, numeral 2 del art. 2 y art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 84 a 98 interpuesta por la Empresa Constructora ERIKA S.R.L.,


consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0342/2014 de 10 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

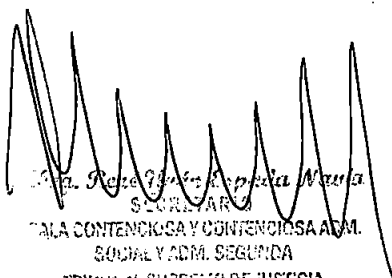
**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

  
**Mag. Fidel Marcos Tordoya Rivas**  
**MAGISTRADO**  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



  
**Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano**  
**PRESIDENTE**  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

  
**Rosa María**  
**SECRETARIA**  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA**  
**SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA**

.....80/2013.....Fecha:.....03/04/17.....

Libro Tomas de Razón N°.....01/2017-CA.....

  
**Rosa María**  
**SECRETARIA**  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA