Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SP/58

SALA PLENA

SENTENCIA:	86/2014.
FECHA:	Sucre, 6 de junio de 2014
EXP. N°:	332/2007.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Compañía Petrolera Nacional COPENAC contra la Superintendencia Tributaria General
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Compañía Petrolera Nacional (COPENAC Ltda.) contra la ex - Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 75 a 87 vlta, en la que se impugna la Resolución STG-RJ/0185/2007 de 4 de Mayo de 2007, emitida por la ex Superintendencia Tributaria General, la respuesta de fs. 135 a 142, los antecedentes procesales; y.

CONSIDERANDO I: Que COPENAC Ltda., interpuso demanda contencioso administrativa, en aplicación del artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, quien fundamenta la demanda en síntesis, de acuerdo a los siguientes argumentos:

La Empresa COPENAC Ltda. tiene como actividad la importación a nuestro país de Hidrocarburos, principalmente de diesel oíl, y que en el ejercicio de sus actividades está obligada al cumplimiento de formalidades previas a cada importación y una vez que arriban a territorio nacional, debe cumplir con los procedimientos aduaneros que regulan la nacionalización de lo importado.

En vigencia del D.S. 26028 de 22 de diciembre de 2000, y cumpliendo sus disposiciones, la Superintendencia de Hidrocarburos dictó cinco Resoluciones Administrativas que modificaron el IEHD, como efecto de la sustitución de factores que aquél Decreto Supremo había dispuesto, en los periodos 1999, 2000, 2001 y 2002 la Empresa COPENAC Ltda. nacionalizó diversas importaciones de diesel oil, en los que cada una de estas operaciones pagaron los tributos aduaneros conforme exigía el sistema informático de la Aduana Nacional, sin opción para rebatirlo, con la única alternativa de no nacionalizar. En este sentido se considera que el sistema tributario, por el principio de equidad y ecuanimidad, prevé devolver lo pagado en demasía o indebidamente. Así es como la Aduana Nacional obliga al pago de la alícuota para el IEHD, en 0.33 Bs/Lt, provocando el pago en demasía que es objeto de reclamo, y que la Administración Aduanera que no modifica oportunamente su base de datos, por lo que se tiene establecido que los pagos efectuados en

demasía por la administración de Aduana Yacuiba mediante DMIs, asciende a un total de Bs. 15.920.644, que corresponde a la gestión 2001.

En este entorno se establece como disposiciones contradictorias el Decreto Supremo N° 26004 de 27 de noviembre de 2000, con la aplicación de la Ley N° 2152 de 23 de noviembre de 2000, con la tasa de diesel oil importado el litro en 0.58/Lt. y por otro lado el Decreto Supremo No. 26028 de 22 de diciembre de 2000 que introduce como regla: **IEHDt-1**(tasa del IDEH) = **IEHDt** (tasa aplicable al diesel oil importado)- **PE** (precio de diesel oil calculado por Superintendencia de Hidrocarburos de acuerdo al Art. 2 del D.S. N° 25836 de 7 de abril de 2000)-**Pc** (precio del diesel oil calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos de acuerdo a los arts. 9, 19 y 20 del reglamento sobre el régimen de precios de los productos del petróleo) Estableciendo que este mecanismo entrara en vigencia a partir del 01 de enero de 2001.

Indica que la Constitución Política del Estado prevé como una de las garantías proteger los derechos de los administrados en un estado de derecho, que a su vez deriva en la presunción de la constitucionalidad de la norma en tanto no se declare su inconstitucionalidad a través de los procedimientos y las Autoridades correspondientes. Y que el Decreto Supremo antes mencionado no fue objeto de declaración de inconstitucionalidad y mantuvo su vigencia con esa presunción de constitucionalidad durante el tiempo en el que COPENAC Ltda. desarrolló sus actividades en el caso concreto, obligación de cumplimiento del mencionado Decreto Supremo que emerge del artículo 33 y 81 de la Constitución Política del Estado, y que los hechos que motivan la presente acción fueron en los años 2000 a 2002, regulados por el Código Tributario aprobado mediante Ley 1340, el Decreto Supremo 26028 dictado el 22 de diciembre de 2000, con cumplimiento al 1 de enero de 2001, ha abrogado tácitamente el DS. 26004 de 27 de noviembre de 2000, al ser contradictorias por la ultra actividad de la norma, ya que la tasa de Bs. 0.58 el litro ha sido modificado por la fórmula del Decreto Supremo N° 26028, la Superintendencia de Hidrocarburos dictó las Resoluciones Administrativas AIH 0456/2000, SIH 0006/2001, SIH 0122/2001, SIH 0232/2001, SIH 0253/2001, SIH 0270/2001 y SIH 0337/2001 estableciendo la alícuota que corresponde al mecanismo de fijación antes mencionado.

El 25 de marzo de 2004, la empresa presentó ante la administración aduanera de Yacuiba una solicitud de restitución de pagos en demasía, misma que fue respondida mediante Resolución Administrativa N° 126/04 de 3 de Junio 2004, que en su parte resolutiva señala:

Primera.- Declarar prescritas las solicitudes de restitución de pago en demasía de las gestiones 1999,2000 y 2001 en aplicación del art. 124 del Código Tributario Boliviano y por ende RECHAZAR dicha solicitud,

interpuesta por COPENAC Ltda. con relación a la petición impetrada, por lo que se deberá proceder a realizar la notificación correspondiente.

Segundo.- Declarar suspendido el trámite de restitución de las gestiones comprendidas entre el 26 de marzo y el 27 de junio de 2001, hasta mientras COPENAC Ltda. presente las resoluciones de la Superintendencia de Hidrocarburos que autoricen la importación de diesel.

Tercero.- La solicitud de restitución de la gestión 2002, correspondiente a la DUI C-906 de fecha 10-09-2002, al existir Resolución Administrativa N° 276/02 de 15-10-2002, no será considerada.

Recurrida la Resolución Administrativa N° 126/04 de 3 de Junio 2004 ante la Superintendencia Tributaria Regional de Cochabamba, esta instancia emite la Resolución Administrativa STR-CBA/RA N°0031/2004, que determinó:
Primero.- REVOCAR parcialmente la Resolución 126/04 de 3 de junio, en sus artículos Primero y tercero, dictada por la administración aduanera de Yacuiba, debiendo proceder a la devolución de Bs. 19.675.253.- a favor de COPENAC Ltda. por concepto de pago en exceso del Impuesto Especial a los Hidrocarburos en la importación de mercancía de su giro comercial, correspondiente a las gestiones 1999, 2000, 2001 y 2002, excepto los periodos de 26 de marzo al 7 de junio y confirmar el artículo segundo.
Esta Resolución fue impugnada por la Administración Aduanera de Yacuiba en Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General, la misma que mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0017/2005 de 4 de marzo, resolvió: Revocar parcialmente la Resolución STR-CBA/RA N°0031/2004, en cuanto a la parte referida al término de la prescripción para la acción de repetición, en consecuencia la administración aduanera de Yacuiba deberá dictar nueva resolución previa consideración técnica y jurídica de la solicitud de acción de repetición formulada.

El 12 de mayo de 2005, en mérito al cumplimiento de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0017/2005 de 4 de marzo, la empresa COPENAC Ltda. solicitó a la Administración Aduanera de Yacuiba la restitución y devolución de los Tributos pagados indebidamente y en demasía durante las gestiones 1999, 2000, 2001 y 2002, demostrando la fecha de pago de los tributos efectuados de la alícuota vigente en cada momento de la realización del pago del IEHD, la disposición legal que había dispuesto su variación y fundamentalmente el importe de cada pago en razón de la imposición de alícuotas mayores por parte de la administración aduanera que no modificaba oportunamente su base de datos. Esta solicitud fue respondida por la Administración Aduanera de Yacuiba de la ANB mediante Resolución Administrativa GRT YACTF N° 125/2006, que señala:

Primera.- Declarar procedente la petición de restitución de pago en demasía, por la empresa COPENAC Ltda. por el monto de Bs. 2.640.305,00 debiendo

La fórmula vigente es IEHDt=IEHDt-1-(PE-PC) reemplazado en valores resulta 0,33 = 058 Bs/L-3.37 -3.12 (estos últimos valores son fijados por la superintendencia de Hidrocarburos R.A. 456/2000), resultando la tasa del IEHD de 0,33 Bs/Lt vigente en el periodo comprendido del 1 a 9 de enero de 2001.
Indicó que la Superintendencia General realizó una interpretación contraria a la establecida por la Superintendencia Regional agregando el artículo 3 del D.S. 26177 con vigencia del 18 de mayo de 2001, sin considerar la vigencia de las normas, ni el art. 2 del D.S. 26028, pretendiendo desconocer la jerarquía normativa, la Constitución Política del Estado, la Sentencia Constitucional N° 1381/2002-R de 18 de noviembre de 2002 y la Sentencia Constitucional No. 228/2002-R de 6 de marzo, siendo que no es posible que en el ordenamiento jurídico boliviano existan dos o tres decretos supremos, como los Nos. 26004, 60028 y 26177 que versan sobre el mismo tema, pero ingresaron en vigencia en diferentes momentos, y que en cada uno de estos se introdujo una clausula derogatoria, que en pocas palabras se entiende que el DS. 26004, hubiere quedado derogado por el DS. N° 26028, respecto a la tasa del IEHD, toda vez que la formula introducida para el cálculo resulta contraria a la existencia de una fija establecida por el primero, y que a su vez el DS. N° 26028, hubiera quedado derogado en lo referente a la tasa del IEHD por la nueva fórmula introducida por el DS. 26177.

Con estos fundamentos la empresa COPENAC Ltda. presenta proceso contencioso administrativo que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 185/2007 de 4 de mayo de 2007, solicitando que se declare probada su demanda, disponiéndose en el fondo la devolución por parte de la Aduana Nacional de Bolivia los importes pagados en demasía que ascienden a un total de Bs. 15.920,644. y sea con la debida actualización e intereses de conformidad con el artículo 23 de la Ley 1990.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de 13 de agosto de 2007 (fs. 90), es corrida en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente, Rafael Rubén Vergara Sandoval en representación de la Superintendencia Tributaria General, apersonándose en tiempo hábil a este Tribunal, y en base a los argumentos expuestos en su memorial de fs. 135 a 142, respondió la demanda, que se resume en lo siguiente:

Indica que la Superintendencia Tributaria General no vulneró el artículo 7 inc. a) de la Constitución Política del Estado que tienen los contribuyentes, ya que COPENAC Ltda. en las actuaciones sobre la aplicación del IEHD, se basaron estrictamente en lo dispuesto en la Ley 2152, complementaria y modificatoria de la Ley de Reactivación Económica, y que el artículo 13 modifica a los artículos112 y 113 de la Ley 843 fijando la tasa a Bs. 0.70/Lt. para el diesel oil importado, el cual podrá ser modificado mediante DS. En un margen máximo de Bs. 0.68/Lt. hacia arriba y hacia abajo, y que en el marco

de la Ley N° 2152 se dictan el DS. 26004 de 27 de Noviembre de 2000 que establece la tasa especifica de Bs. 0.58/Lt. Para el diesel oil importado y el DS. 26028 de 22 de diciembre de 2000 que introduce nuevo mecanismo de fijación del IEHD, en consecuencia al haber aplicado ambos DS. Para la determinación del IEHD, queda demostrado que la Superintendencia Tributaria General, no vulneró el sagrado derecho a la seguridad jurídica, debido a que las actuaciones de la Superintendencia General Tributaria se enmarcaron estrictamente dentro la normativa legal vigente sobre la materia, limitándose a realizar una interpretación objetiva de las normas tributarias e hidrocarburífera.

En relación al principio de presunción de constitucionalidad, consagrado por el artículo 2 de la Ley 1836 (LTC), señala que ni el DS. N° 26004 ni el DS. N° 26028 fueron declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, mediante el recurso de control normativo, razón por el cual el argumento del demandante carece de fundamento y refuerza la interpretación realizada por la Superintendencia Tributaria General.

Con referencia a que las normas solo rigen a partir de su publicación establecido en los artículos 81 y 33 de la Constitución Política del Estado y que los hechos que motivan la presente acción fueron en los años 2000 a 2002 estarían regulados por el Código Tributario 1340, y que de ello resulta que el DS. 26028 fue dictado el 22 de diciembre de 2000 y vigente desde el 1 de enero de 2001, abrogando tácitamente al DS. 26004 de 27 de noviembre de 2000, en vista de que ambos tienen disposiciones contradictorias; en el presente caso COPENAC Ltda. de la fijación del IEHD y de los mecanismos de su determinación, no demuestran que existen términos contrapuestos o contradictorios, y que de la lectura de ambas normas se evidencia que no se produjo derogación tácita del DS. N° 26004, como entiende el demandante, siendo evidente que la Superintendencia Tributaria General aplicó las normas legales vigentes pertinentes al caso.

Con estos argumentos solicita se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativo interpuesta por COPENAC Ltda. y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/185/2007 de 4 de Mayo de 2007, por ajustarse a derecho.

Luego consta en obrados que la entidad demandante no presentó réplica pese a haber sido notificado con la respuesta como consta a fs. 145; así como tampoco se presentó dúplica por parte de la entidad demandante. Finalmente, por proveído de fs. 146, se pronunció el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

CONSIDERANDO III: Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia

en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 10 párrafo I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General.

CONSIDERANDO IV: Que de la revisión de los antecedentes del proceso, se establecen los siguientes extremos:

Que la Empresa COPENAC Ltda., en fecha 25 de marzo de 2004 ha presentado solicitud de restitución de pagos en demasía a la Administración Aduanera de Yacuiba, quien por Resolución Administrativa No. 126/04 de 3 de junio de 2004, declara prescritas las solicitudes, suspendida el trámite de devolución de las gestiones comprendidas entre el 26 de marzo al 27 de junio de 2001 y no considerar la DUI C-906 de 10-09-2002, este acto es recurrido en recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional de Cochabamba, que emite la Resolución Administrativa STR-SCZ/N 00100/2006 de 27 de junio de 2006 revocando totalmente la Resolución Administrativa STR/CBA/RA N° 0031/2004, acto que es recurrido por parte de la Aduana de Yacuiba en Jerárquico, el cual es resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0017/2005 de 4 de marzo de 2005 que revoca parcialmente la Resolución Administrativa STR/CBA/RA N° 0031/2004 referida al término de la prescripción para la solicitud de la acción de repetición impetrada por COPENAC Ltda. y en consecuencia la Administración Aduanera de Yacuiba deberá dictar nueva resolución, luego en fecha 12 de mayo de 2005 en el marco del cumplimiento de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0017/2005 de 4 de marzo de 2005, el sujeto pasivo COPENAC Ltda. presentó ante la Administración Aduanera de Yacuiba, la restitución y devolución de tributos pagados indebidamente en demasía durante las gestiones 1999, 2000, 2001 y 2002, solicitud que fue respondida por la Administración Aduanera de Yacuiba mediante Resolución Administrativa GRT YACTF N° 125/2006, declarando: Primero: procedente la solicitud realizada de restitución de pago en demasía en Bs. 2.640.305.00; y Segundo: rechazar la acción de repetición correspondiente a la gestión 2001, por lo cual el sujeto pasivo recurre en alzada referente al segundo punto de esta resolución, dicha impugnación fue resuelta por Resolución Administrativa STR-CBA/RA 0163/2006, que dispone: anular el artículo segundo de la resolución impugnada, y proceder a la liquidación de pagos en exceso de la gestión 2001; finalmente esta resolución fue impugnada por la

por el IEHDt; Pe y Pc, son los precios del Diesel Oil calculados por la Superintendencia de Hidrocarburos de acuerdo a lo establecido en el Art. 2° del D.S. N° 25836 y arts. 9°,19° y 20° del Reglamento sobre el Régimen de Precios de los Productos de Petróleo (D.S. N° 24914) y por último el Decreto Supremo N° 26177 de 04 de mayo de 2001, aclara los valores dentro de la fórmula estableciendo que es: "**IEHDt = 0.58 - (PC - PE)**", del análisis precedentemente expuesto, debemos resaltar que lo impugnado se refiere a la solicitud de las mercancías importadas por COPENAC Ltda. de la gestión 2001, más propiamente de enero a junio de 2001, siendo aplicable el Decreto Supremo a la fecha del hecho generador es el D.S. 26177 que modifica al Decreto Supremo 26028.

De lo expuesto se deduce que la forma correcta de realizar la liquidación aplicando la tasa o alícuota que corresponde, que:

"***Art. Único***. Del DS. N° 26028 dice: *Se introduce el siguiente mecanismo de fijación del impuesto Especial de Hidrocarburos y sus derivados para el diesel oil importado. Por lo siguiente:*

IEHDt = IEHDt-1 - (Pc -PE)

Donde:
IEHDt = La nueva tasa del IEHD aplicable al consumo del Diese Oíl importado.
IEHDt-1= La tasa del IEHD aplicable al Diesel Oíl importado que será reemplazado por el IEHDt.
PE = Es el precio de Diesel Oíl calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos calculado a lo establecido en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 25836 del 7 de abril de 2000.
Pc = Es el precio de Diesel Oíl calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos de acuerdo a lo establecido en los artículos 9, 19 y 20 del Reglamento sobre el Régimen de Precios de los Productos del Petróleo".

Sin embargo, al analizar el Decreto Supremo que corresponde aplicar se ha indicado la formula con la que se debe determinar la tasa o alícuota, en este sentido el Decreto Supremo 26177 de 4 de mayo de 2001 prevé lo siguiente:

"***Artículo 2°.-*** *Modifíquese el artículo único del Decreto Supremo N° 26028 de 22 de diciembre de 2000 de la siguiente manera:*

IEHDt = 0.58 - (PC - PE)

Donde:
IEHDt = Es la nueva tasa mayor a cero del IEHD aplicable al consumo del Diesel mil importado, la cual deberá modificarse en los márgenes establecidos en la Ley N° 2152.
PE = Es el precio Máximo Final del Diesel Oíl, establecido por la Superintendencia de Hidrocarburos mediante Resolución Administrativa, de

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el artículo 10 parágrafo I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo y, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 75 a 87, interpuesta por Mauricio Nallar Antelo, en su condición de representante legal de la Compañía Petrolera Nacional COPENAC Ltda. contra la ex Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0185/2007 de 4 de mayo de 2007, por haberse aplicado el DS.26028 de 22 diciembre de 2000 y D.S. 26177 de 4 de mayo de 2001 y la formula: **IEHDt = 0.58 - (PC - PE).**

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención y archívese obrados.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

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

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Abog. Sandra Mendez Zorano
SECRETARIA DE SALA