



Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 133/2014.  
**FECHA:** Sucre, 8 de agosto de 2014  
**EXP. N°:** 374/2007.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Empresa Petrolera Andina S.A. contra la Superintendencia Tributaria General  
**MAGISTRADA RELATORA:** Norka Natalia Mercado Guzmán

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Petrolera Andina S.A. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 170 a 180; la contestación de fs. 220 a 227 (fax) y 232 a 235 (original); la réplica de fs. 239 a 243; la dúplica de fs. 248 a 252 y los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO I:** Que Marco Antonio García Rodríguez, en representación de la Empresa Petrolera Andina S.A., interpone demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución STG-RJ 216/2007 de 21 de mayo de 2007, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, fundamentando lo siguiente:

Que la Aduana Nacional observó las declaraciones de mercancías importadas en las gestiones 2000, 2001, 2002 y 2003 por Andina S.A., la mercadería consiste en tubos de acero sin costura enviados por SIDERCA, (Productora de tubos de acero en la Argentina), a través de la Empresa Tenaris Global Services de Bolivia SRI., que comercializa estos tubos en Zona Franca, de acuerdo al requerimiento de los compradores, hasta agotar stock y luego repite la operación, manteniendo siempre una cantidad de tubos sin costura para satisfacer la constante demanda. Agrega que la importación de la mercancía referida, se encuentra liberada del pago de gravámenes, por tratarse de un producto originario de un país con el cual Bolivia tiene suscrito un tratado denominado Acuerdo de Complementación Económica N° 36 (ACE-36), vigente desde el 28 de febrero de 1997. El documento indispensable para la comprobación del origen de la mercadería, es el Certificado de Origen (CO), en aplicación del art. 10, anexo 9, ACE-36 que permite acceder a la liberación a los gravámenes mencionados en el art. 5 del ACE-36.

Sin embargo de lo expresado, la Aduana Nacional mediante fiscalización ordenada el 15 de septiembre de 2004 y posterior Informe 327/04 de 18 de noviembre de 2004, realizó 2 reparos a los Certificados de Origen, se refiere a Certificados de Origen emitidos -según Aduana- 10 días después de la fecha del embarque definitivo, incumpliendo con el art. 15, anexo 9 del ACE-36, cuando



*Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

en la práctica la mercancía entra en zona franca a un régimen suspensivo de importación, por tanto no se aplica el cómputo de los plazos que señala la Aduana Nacional, con la aclaración que durante cuatro años o más fueron efectuados despachos aduaneros por el mismo producto, sin ningún tipo de observación. Por otra parte, se refiere a Certificados de Origen expedidos -según Aduana Nacional- antes de la emisión de la factura comercial, supuestamente vulnerando lo establecido en el segundo párrafo del art. 15 del anexo 9 del ACF-36, cuando en la práctica, la mercancía llega a zona franca con la factura comercial y certificados de origen, con la aclaración que la Aduana Nacional tergiversa la normativa, puesto que el cómputo de fechas no lo hace respecto de la factura comercial, como dispone el ACF-36, sino respecto de la factura de venta en zona franca. Asimismo, la Aduana Nacional tergiversando los hechos y las prácticas habituales en la importación de este tipo de mercaderías, introduce dudas sobre la Validez del Certificado de Origen desconociendo la metodología de cómputo establecida en el art. 15 del anexo 9 del ACF-36, y desconociendo nuevamente la suspensión de plazos en importaciones a zona franca y, peor aun cuando ninguna disposición del Tratado ACF-36 sanciona con la pérdida del derecho al desgravamen o deja sin validez el certificado de origen por razón de incumplimiento de plazos, es más, el art. 23 del anexo 9 del ACF-36, con el objeto de evitar que se produzcan violaciones a los principios del acuerdo, remite a la norma boliviana en caso de incumplimiento a lo establecido en el anexo 9 y la normativa boliviana en ningún momento sanciona el incumplimiento de plazos con la pérdida del derecho a solicitar el desgravamen, aclarando que ninguna norma interna o en la Convención respalda la lógica usada por la Aduana Nacional.

Manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, concluye señalando que: *Para la gestión 2000, contabilizando los tres meses de suspensión por el memorial de 30 de noviembre de 2004, la Administración Tributaria debió emitir la Resolución Determinativa hasta el 28 de febrero de 2006 y, siendo que la Resolución Determinativa fue notificada el 16 de agosto de 2006, la facultad de determinación para el IVA de la gestión 2000 habría prescrito; para la gestión 2001, contabilizando los seis meses de suspensión, por los memoriales de 30 de noviembre y 26 de mayo de 2006, y considerando que la Administración Tributaria notificó la Resolución Determinativa el 16 de agosto de 2006, interrumpió el término de la prescripción antes del vencimiento del mismo (28 de mayo de 2007), por lo cual el IVA de la gestión 2001, no está prescrito. Agrega que si bien este cómputo, no es el correcto porque se encuentra extendido ilegalmente por supuestas suspensiones a raíz de memoriales presentados por la empresa, una situación indiscutible es que para las sanciones, de los periodos 2000 y 2001, el término de la prescripción es de 4 años, no así de 5 años como ha señalado la Superintendencia Tributaria, por lo que al haber 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 en el caso del año 2000, incluso han transcurrido más de 5 años, y en el caso del 2001, más de 4 años y*



*Ministerio de Economía y Finanzas*  
*Ministerio de Justicia*  
*Ministerio de Planificación*  
*Ministerio de Salud*  
*Ministerio de Trabajo y Empleo*  
*Ministerio de Transportes y Obras Públicas*  
*Ministerio de Turismo*  
*Ministerio de Vivienda y Urbanismo*  
*Ministerio de Yacimientos Petrolíferos Fiscales*  
*Ministerio de Zonas Rurales*  
*Ministerio de Medio Ambiente y Agua*  
*Ministerio de Industrias*  
*Ministerio de Agricultura y Ganadería*  
*Ministerio de Fomento*  
*Ministerio de Educación*  
*Ministerio de Cultura*  
*Ministerio de Deportes*  
*Ministerio de Asuntos Indígenas*  
*Ministerio de Relaciones Exteriores*  
*Ministerio de Defensa*  
*Ministerio de Justicia*  
*Ministerio de Planificación*  
*Ministerio de Salud*  
*Ministerio de Trabajo y Empleo*  
*Ministerio de Transportes y Obras Públicas*  
*Ministerio de Turismo*  
*Ministerio de Vivienda y Urbanismo*  
*Ministerio de Yacimientos Petrolíferos Fiscales*  
*Ministerio de Zonas Rurales*  
*Ministerio de Medio Ambiente y Agua*  
*Ministerio de Industrias*  
*Ministerio de Agricultura y Ganadería*  
*Ministerio de Fomento*  
*Ministerio de Educación*  
*Ministerio de Cultura*  
*Ministerio de Deportes*  
*Ministerio de Asuntos Indígenas*  
*Ministerio de Relaciones Exteriores*  
*Ministerio de Defensa*

*Organismo Judicial*

seis meses. Agrega que otro aspecto que no fue considerado es la prescripción de la sanción por Gravamen Arancelario (GA), para efectos del cómputo la Resolución impugnada invoca el tercer párrafo de la Disposición Transitoria Primera del DS 27310 de 9 de enero de 2004, que establece que 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 y la Ley N° 1990, al respecto aclara que este párrafo determina únicamente la aplicación de la normativa para el caso de tributos, no así para el caso de sanciones, presupuestos que son diferentes. Por lo anteriormente expresado, opone la prescripción contra las sanciones correspondientes a las gestiones 2000 y 2001, basado en el art. 33 de la Constitución Política del Estado y 150 del Código Tributario, por cuanto el plazo de 4 años para la prescripción de las sanciones, contados a partir del 1 de enero del año siguiente, establecido en la Ley N° 2492 que entró en vigencia plena el 4 de noviembre de 2003, se aplica retroactivamente a las gestiones 2000 y 2001: y siendo evidente y expresamente reconocido en la Resolución de Recurso Jerárquico que han transcurrido hasta la fecha de la notificación con la Resolución Determinativa más de 4 años, la prescripción de ambas gestiones 2000 y 2001 es indiscutible.

Sostiene que la Vista de Cargo es nula por haber sido emitida sin competencia en razón de tiempo, sobre el particular, hace referencia a la Vista de Cargo AN GRSGR N° 004/2005 de 14 de abril de 2005, que fue anulada al haberse percatado la administración de un vicio en el procedimiento, por la Resolución Administrativa AN GRSGR N° 005/06 de 31 de marzo de 2006, hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo. Es así que recién el 3 de mayo de 2006, la empresa fue notificada con la Vista de Cargo AN GRSGR N° 014, que disponía los cargos ahora impugnados, aclara que entre el inicio del procedimiento de fiscalización y la emisión de la Vista de Cargo, transcurrieron 19 meses y 15 días. Al respecto alega que el art. 104 del Código Tributario (Ley N° 2492), señala que desde el inicio de la fiscalización, hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrán transcurrir más de doce meses; es decir, que al momento de emitir la última Vista de Cargo, carecía de competencia por haber fenecido el plazo perentorio dispuesto por la Ley N° 2492, produciéndose como efecto legal la nulidad de dicha Vista de Cargo emitida en reemplazo de la anterior, toda vez que fue dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido en el inc. c) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que al haber sido emitida fuera de plazo establecido, vulnera sus derechos y garantías fundamentales, a la seguridad jurídica en lo concerniente al debido proceso, ocasionándole agravios por la no sujeción de la Aduana Nacional al procedimiento establecido por ley.

Acusa vulneración del derecho originado por la certificación de origen en el marco de los convenios internacionales referidos a preferencias arancelarias, al respecto aduce que el Acuerdo de Complementación Económica ACE N° 36 de 17 de diciembre de 1996, ha sido incorporado al ordenamiento jurídico boliviano



República Boliviana de Bolivia

Órgano Judicial

mediante Decreto Supremo N° 24503 de 21 de febrero de 1997, estableciendo entre otros puntos, un tratamiento preferencial de desgravación arancelaria entre las partes suscriptoras del convenio, concordante con el artículo 266 del Decreto Supremo N° 25870 de 11 de agosto de 2000 (R.L.G.A) y los arts. 2 y 10 del anexo 9 del ACF-36, previo cumplimiento de los requisitos insertos en el art. 13 del mismo cuerpo normativo. Sobre este punto concluye argumentando que el Certificado de Origen, en la medida que efectivamente acredite el origen de las mercancías y haya sido emitido con las formalidades que debe contener según el art. 2 del anexo 9 del CF N° 36, es el documento que perfecciona el derecho del importador a beneficiarse de la liberación establecida por el Convenio. En ese entendido, la Superintendencia Tributaria General tampoco se ha pronunciado sobre la pretensión de la Aduana Nacional de desconocer a su empresa el derecho a la liberación arancelaria, pese a que en todos los casos observados durante la fiscalización y demás procedimientos administrativos posteriores se ha comprobado la existencia de los Certificados de Origen emitidos conforme lo dispone el ACF-36.

Sobre las zonas francas y los derechos que otorgan los convenios internacionales, señala la suscripción del Décimo Tercer Protocolo Adicional al ACF-36, referido a la extensión del plazo del Certificado de Origen, concepto recogido también en el art. 6 del DS N° 27627 de 13 de julio de 2004; y como resultado de las gestiones y consultas formuladas a las Autoridades Fiscales sobre el tratamiento de las importaciones con Certificado de Origen que supuestamente se hallaban vencidos, hace la siguiente relación: La nota DGPA 542 N° 297/2000 de la Dirección General de Política Arancelaria del Ministerio de Hacienda, expresa *"En ningún caso por el vencimiento del Certificado de Origen, la preferencia arancelaria podrá quedar sin efecto..."* Del mismo modo, la nota DGPA UDFCO 5421 Of. N° 270/2002 de 24 de diciembre de 2002, del Viceministro de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda, señala: *"...la Aduana Nacional debe autorizar el despacho aduanero de mercancías internadas a zonas francas con anterioridad a la aprobación del Décimo Tercer Protocolo Adicional al ACF N° 36 (...) otorgando las preferencias arancelarias que correspondan (...) considerando además que con el vencimiento del plazo de validez del Certificado de Origen no se pierde el derecho adquirido de la preferencia arancelaria..."* Finalmente, mediante nota DGPA UDFCO 5421 Of. N° 485/2004 de 15 de noviembre de 2004, dirigida al Gerente General de la Aduana Nacional, el Viceministro de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda, manifiesta lo siguiente: *"...el plazo para la emisión de los Certificados de Origen correrán cuando las mercancías sean introducidas a territorio aduanero nacional, es decir, a partir de la aplicación de un régimen aduanero de acuerdo a lo establecido en el Art. 135 de la Ley General de Aduanas."* Sostiene que todos estos pronunciamientos confirman que bajo ningún motivo o 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 las situaciones establecidas en el propio convenio sobre la falta de acreditación del



Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

origen o inaplicación del convenio por no ser una expedición directa entre países signatarios.

Señala que la Administración Aduanera erróneamente consideró para la respectiva importación, como parte del soporte de la Declaración de Mercancías de Importación (DMI) o Declaración Única de Exportación (DUE), la factura emitida en zona franca como si fuera la factura comercial de exportación, cuando la factura comercial de exportación de acuerdo a Ley es la expedida por el exportador de origen, en este caso el de Argentina, y no la expedida por el usuario en zona franca que simplemente cumple con una formalidad administrativa de emitir la factura de venta en zona franca; de este modo, confundiendo el documento, la Aduana Nacional señala como observación de supuestos 70 casos, que los Certificados de Origen han sido emitidos con antelación a la factura comercial, pero el cómputo de los días no lo realiza respecto a la factura comercial, sino respecto de la factura de zona franca, en ese sentido, si la Aduana Nacional hubiera tomado el documento correcto que es la factura comercial emitida por el exportador de origen (en Argentina), hubiese verificado que los Certificados de Origen en los 70 casos observados, no fueron emitidos antes de dicha factura comercial, es decir, en todos los casos el Certificado de Origen es posterior. Aclara que las facturas comerciales emitidas por el exportador de Argentina fueron debidamente presentadas en tiempo y forma como lo acredita el Acta de Diligencia N° 02/04 cursante a fs. 60 del cuaderno de pruebas, asimismo que el "Documento Verde" entró en vigencia el 20 de septiembre de 2002 y existen observaciones por operaciones durante gestiones anteriores a su vigencia, sin embargo la no vigencia de esta norma en dicho momento no implica que la Administración Aduanera pueda tomar como factura comercial cualquier otro documento que no sea la factura emitida por el exportador de origen, aclara que el único motivo por el cual se hizo referencia al Documento Verde es porque dicha norma es la que demuestra la obligatoriedad de la emisión de la factura de venta en zona franca.

En relación a la emisión de Certificados de Origen, supuestamente emitidos después de más de 10 días a partir del embarque definitivo, expresa que el art. 15 del anexo 9 del ACF-36, dispone que: "*Los certificados de origen podrán ser emitidos a mas tardar 10 días hábiles después del embarque definitivo de las mercancías que estos certifiquen.*" Lo que desconoce la Administración Aduanera es que las exportaciones desde la Argentina, no fueron realizadas directamente para su importación a Bolivia, sino que ingresaron previamente a zona franca, que según la Ley N° 1990 y su Reglamento, es un Régimen Aduanero Especial (régimen suspensivo); como establece el art. 134 de la Ley N° 1990 y confirma el artículo 237 del DS N° 25870 de 11 de agosto de 2000 (posteriormente derogado por la Ley N° 2492) así como el artículo 132 de la Ley General de Aduanas. El efecto producido por el régimen suspensivo de la zona franca, no es otro que suspender, hasta la importación definitiva a Bolivia, el pago de tributos y con ello los elementos que participan en el acaecimiento de su hecho generador y consiguientemente los plazos que se aplican con relación al



*Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

embarque definitivo. En el mismo sentido se expresa el DS N° 26398 de 17 de noviembre de 2001, que dispone: *"El plazo establecido para la validez de los Certificados de Origen... podrá ser prorrogado por el tiempo en que la mercadería se encuentra amparada por algún régimen suspensivo de importación."* Cita asimismo el art. 6 del DS N° 27627 de 13 de julio de 2004 que establece que *"Para la determinación de la vigencia del certificado de origen cuando corresponda, se considerará el carácter suspensivo de una zona franca"*. En síntesis, señala, que el hecho irrefutable es que los plazos que atañen a los documentos emitidos en el extranjero a efecto de operaciones de comercio exterior vía zona franca, quedan indiscutiblemente suspendidos en tanto y en cuanto no cambien de régimen aduanero. Las mercancías en este caso, fueron transportadas directamente sin pasar por el territorio de otro Estado no signatario del Acuerdo, con origen en Argentina y destino Bolivia; y si bien la zona franca no es considerada "territorio aduanero", es parte del territorio boliviano.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 02.16/2007 de 21 de mayo de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria General, o en su caso la nulidad del proceso de fiscalización y/o improcedentes los reparos establecidos en la Resolución Determinativa AN GRSGR-113/06 de 1 de agosto de 2006.

**CONSIDERANDO II:** Que por providencia de fs. 183, previa a la admisión de la demanda, se ordenó el cumplimiento de presentación de documentación fehaciente que acredite la fecha de notificación con la resolución impugnada, concediéndole un plazo de diez días a partir de su legal notificación, bajo apercibimiento de tenerla por no presentada. Subsana la observación, se admite la demanda en la vía ordinaria de puro derecho y se la corre en traslado al Superintendente Tributario General, apersonándose Rafael Rubén Vergara Sandoval, quien mediante memorial de fs. 220 a 227 recibido vía fax y 232 a 235 en original, contesta en forma negativa al tenor de los siguientes fundamentos:

Que en la demanda la Empresa Petrolera Andina señala que la Superintendencia Tributaria General no se habría pronunciado sobre los siguientes puntos: 1) Excepción de prescripción de sanciones; 2) Nulidad de Vista de Cargo por haber sido emitida sin competencia en razón de tiempo; 3) Vulneración del derecho emergente de la Certificación de Origen en el marco de los Convenios Internacionales referidos a preferencias arancelarias; 4) Gestiones y pronunciamientos oficiales sobre zonas francas y los derechos que otorgan los Convenios Internacionales; 5) Aduce que se habrían realizado incorrectos reparos respecto a la emisión de los Certificados de Origen.

Al respecto, manifiesta que la interposición de excepciones es una acción de defensa que corresponde al demandado, encaminada a obtener se desestime la demanda del actor en contradicción al derecho de éste de demandar; es así que el art. 335 del Código de Procedimiento Civil establece que las excepciones que



Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

podrá oponer el demandado serán previas y perentorias, por lo que en su concepto, el demandante sólo busca la dilación del proceso, seguramente con la intención de dilatar sus obligaciones tributarias, al margen de que aquella figura jurídica no ha sido expuesta como agravio en el memorial de recurso jerárquico.

Por otro lado, manifiesta que la demanda no se circunscribe a los términos en que se pronunció la resolución de recurso jerárquico, planteándose meros argumentos que no fueron motivo de impugnación o agravio en dicha instancia; el único agravio expresado es el que se refiere a la caducidad y no a los que han sido señalados líneas arriba, por lo que se los tiene como actos consentidos, de libre y expreso renunciamiento al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios sobre los que la instancia jerárquica no podía pronunciarse en cumplimiento del principio de congruencia y resolver el mismo de manera oficiosa y *ultra petita*. Con relación a la prescripción de sanciones correspondientes a las gestiones 2000 y 2001, no merece ser considerada por impertinente e inoportuna, más aún cuando no fue planteada en el recurso jerárquico.

En relación con la nulidad de la Vista de Cargo alegada por la empresa demandante, por haber sido emitida sin competencia por razón de tiempo, expresa que el recurso jerárquico formulado por la empresa Petrolera Andina S.A., tuvo como único fundamento jurídico, el de la caducidad del acto administrativo, con sujeción a la Ley N° 2492, señalando que en este mecanismo se extingue la acción y no el derecho de la administración; que las acciones para determinar la obligación y para aplicar sanciones no están sujetas a plazos de prescripción, sino a caducidad y que la Superintendencia Tributaria Regional habría interpretado erróneamente este criterio jurídico, en tanto que el criterio expuesto en la resolución de recurso jerárquico, se fundamenta en que la caducidad no es aplicable en materia tributaria, por no estar expresamente en las Leyes N°s 2492 y 3092, afirmación contenida en el núm. 1 del art. 74 del Código Tributario boliviano. Agrega que en el caso de autos, no corresponde aplicar subsidiariamente ni el Código de Procedimiento Civil ni el Código Civil, por no ser proceso jurisdiccional, sino, aplicar el Código Tributario y subsidiariamente la Ley de Procedimiento Administrativo, por tratarse de un procedimiento tributario, por mandato expreso del núm. 1 del art. 74 de la Ley N° 2492.

Manifiesta que el art. 104. V de la Ley N° 2492, establece que desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrán transcurrir más de doce meses, plazo prorrogable por seis meses más por la Administración Tributaria, por lo que no se puede considerar que el Código Tributario contemple la caducidad a partir de dicho momento, o lo que es lo mismo, la pérdida de la facultad de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias, más aún cuando dicha disposición no contiene en su texto un término de perentoria observancia que justifique la aplicación de la caducidad, pérdida de competencia o nulidad; aclara que el legislador introdujo estas disposiciones buscando que el procedimiento determinativo no se prolongue indebidamente en perjuicio del contribuyente y las deudas no se



*Presidencia del Poder Judicial*

*Órgano Judicial*

conviertan en gravosas por negligencia de la Administración Tributaria. Expresa que mientras no se emita la vista de cargo, sólo se suspende el efecto de no generar intereses sobre la deuda tributaria, no siendo causal de extinción de la acción ni nulidad de acciones, sino de responsabilidad funcionaria.

Aduce que el argumento de la Empresa Petrolera Andina SA, no corresponde, pues únicamente son nulos los actos emitidos por la Administración Tributaria por falta de los requisitos que dichos actos deben cumplir, conforme establecen los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, concordantes con el art. 35 de la Ley N° 2341, aplicable subsidiariamente por mandato del art. 74 del Código Tributario boliviano y del art. 201 de la Ley N° 3092.

Reitera que la caducidad no se halla contemplada expresamente en el Código Tributario, no puede invocarse como una forma de extinción de las obligaciones y de las sanciones que determine la Administración, lo contrario significaría una franca contradicción con el instituto de la prescripción tributaria que es la única forma de extinción de las obligaciones en esta materia y que se opera por el transcurso del tiempo, perdiendo la Administración Tributaria las facultades que la ley le otorga en los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492; además, las formas de extinción se encuentran expresamente señaladas en el Título I, Capítulo II, Sección VII del mismo cuerpo legal.

Concluye solicitando se emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0216/2007 de 21 de mayo de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria General.

Revisado el desarrollo del proceso, a fs. 239 a 243, la empresa demandante presenta memorial de réplica, en el que reitera los términos de la demanda, aclarando que la prescripción que opone mediante la presente demanda es contra las sanciones por IVA correspondientes a la gestión 2001, y respecto a las sanciones por Gravamen Arancelario, gestiones 2000 y 2001, al amparo del art. 33 de la CPI y 150 de la Ley N° 2492.

Que corriéndose en traslado la réplica, la entidad demandada presenta la dúplica mediante el fax de fs. 248 a 252, y memorial en original de fs. 256 a 258, la que reitera los términos de la contestación. Verificada la tramitación del proceso y no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia", mediante providencia de fs. 262.

**CONSIDERANDO III:** Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución Administrativa impugnada, se establece lo siguiente:

1. El motivo de la litis en el presente proceso, tiene relación con la determinación de reparos en el proceso de importación de tubos de acero sin costura, enviados por la productora SIDERCA, desde la República Argentina a





Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. N° 374/2007. Contencioso Administrativo. Empresa Petrolera Andina S.A. c/ Superintendencia Tributaria General.

Tenaris Global Services de Bolivia SRL., que comercializa dichos tubos en zona franca, los que son importados posteriormente a territorio boliviano por empresas petroleras, como es el caso de la Empresa Petrolera Andina S.A.

La Administración Aduanera, el 17 de septiembre de 2004, notificó a la Empresa Petrolera Andina S.A. con el inicio de la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 210/2004 de 15 de septiembre de 2004, del Gravamen Arancelario (GA) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), de las declaraciones aduaneras de importación que nacionalizan mercancías al amparo del ACE N° 36, durante las gestiones 2000, 2001, 2002 y 2003 (fs. 56 y 58 del cuaderno de antecedentes).

Posteriormente, el 14 de abril de 2005, emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 004/05, señalando que los CDO's incumplen lo establecido en el ACE N° 36, estableciendo la deuda tributaria, por el monto de UFV's 6.669.978.53 (fs. 1 a 10 del cuaderno de pruebas).

Mediante Informe ULEZR N° 081/2006 de 30 de marzo, la Administración Aduanera detectó que la Vista de Cargo emitida, no contiene todos los requisitos establecidos en el Código Tributario. En consecuencia, se emitió la Resolución Administrativa N° AN-GRSGR-005/06 de 31 de marzo de 2006, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo. (fs. 48 a 49 del cuaderno de pruebas).

En fecha 5 de mayo de 2006, la Administración notificó la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 014/06 de 2 de mayo de 2006 (fs. 53 a 63 del cuaderno de antecedentes), que estableció un adeudo tributario de seis millones seiscientos noventa mil novecientos setenta y ocho 53/100 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's 6.690.978.53), correspondientes al Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), la que fue notificada el 5 de mayo de 2006. Posteriormente, se emitió la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-113/06 de 1 de agosto de 2006 (fs. 150 a 164 cuerpo principal), que declaró firme la Vista de Cargo, ratificando el adeudo en la suma de UFV's 6.690.978.53; la misma que fue enmendada mediante Resolución Administrativa AN-GRSGR N° 041/06 (fs. 163 a 164 del cuaderno de pruebas) rectificando los errores materiales de la Resolución anteriormente mencionada.

La Empresa Petrolera Andina S.A., interpuso recurso de alzada en contra de la citada Resolución Determinativa, el que mereció la Resolución Administrativa STR-SCZ N° 0005/2007 de 12 de enero de 2007 (fs. 111 a 142 cuerpo principal), que revocó parcialmente la resolución impugnada, determinando el adeudo tributario en la suma de UFV's 6.454.930.

Contra la resolución de alzada, la Empresa Petrolera Andina S.A., interpuso recurso jerárquico, cuya Resolución STG-RJ 0216/2007 de 21 de mayo de 2007 (fs. 80 a 110 cuerpo principal) confirmó la resolución de alzada.

Agotado el procedimiento administrativo, quedó abierta la posibilidad de recurrir a la vía jurisdiccional como lo hizo la demandante a través del proceso



*Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

contencioso administrativo en análisis; demanda que centra su argumento de defensa en la caducidad del acto administrativo, en la pretensión que la Vista de Cargo emitida por la Administración Tributaria, sea anulada y en consecuencia queden sin efecto los reparos determinados.

2. Establecidos los antecedentes administrativos, resulta necesario puntualizar lo siguiente:

El Tratado de Montevideo de 1980, suscrito por Bolivia el 12 de agosto de 1980 y ratificado por DS N° 18508 de 23 de julio de 1981, instituyó la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), en sustitución de la Asociación Latinoamérica de Libre Comercio (ALALC) en virtud del cual, Bolivia, en negociaciones sostenidas con los Estados Partes del MERCOSUR (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay), mediante Acuerdo de Complementación Económica N° 34, acordó la multilateralización de las preferencias arancelarias que tenía negociadas bilateralmente con cada uno de dichos Estados. Fencida la vigencia del Acuerdo N° 34 el 28 de febrero de 1997, el 17 de diciembre de 1996, suscribió el Acuerdo de Complementación Económica N° 36 (ACE-36), incorporado en el ordenamiento jurídico boliviano, mediante DS N° 24503 de 21 de febrero de 1997 y DS N° 25651 de 14 de enero de 2000, que dispone su vigencia administrativa; instrumento normativo conducente a la conformación de una zona de libre comercio entre Bolivia y el grupo subregional conformado por el MERCOSUR.

El art. 1 del Anexo 9 del Acuerdo de Complementación Económica N° 36 suscrito por los Estados Partes del MERCOSUR y el Estado boliviano, establece las normas de origen para el intercambio de mercancías, a los efectos de establecer: a) Calificación y determinación de la mercancía originaria; b) Emisión de los certificados de origen; y c) Procesos de Verificación, Control y Sanciones. En este sentido, el art. 10 del mencionado Anexo del ACE-36, establece que "*...el Certificado de Origen es el documento indispensable para la comprobación del origen de las mercancías. Tal certificado deberá indicar inequívocamente que la mercancía a la que se refiere es originaria de la Parte Signataria...*".

En relación con lo señalado en el punto precedente, el objeto del Acuerdo y la emisión de los Certificados de Origen, están destinados a evitar que se presenten situaciones en las que se den procesos de exportación o importación de mercancías en general, que pudieran beneficiar a terceros o que éstos pudieran aprovechar para intercambiar mercancías cuyo origen no pertenezca a los países signatarios del Acuerdo. Esa es la razón por la que se produce un circuito que inicia con la calificación y determinación de la mercancía originaria; pasa por la emisión de los certificados de origen y concluye con la verificación, control, y en su caso, la aplicación de sanciones cuando se detecten mercancías cuyo origen no corresponda al grupo de los países signatarios del ACE-36



*Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Continuando con el razonamiento descrito líneas arriba y en virtud a la disposición contenida en el art. 15 del Anexo 9 del Acuerdo, el procedimiento y los plazos es el siguiente: *"El certificado de origen deberá ser emitido, a lo más, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud respectiva y tendrá una validez de 180 días contados desde su emisión. Dicho certificado carecerá de validez si no estuviera debidamente cumplimentado en todos sus campos (...) Los certificados de origen no podrán ser expedidos con antelación a la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente a la operación de que se trate, sino en la misma fecha o dentro de los sesenta días siguientes. Los certificados de origen podrán ser emitidos a más tardar 10 días hábiles después del embarque definitivo de las mercancías que éstos certifiquen."*

La razón por la que se determina que los certificados de origen tendrán una validez de 180 días, es porque la zona franca no constituye territorio aduanero y no se aplica el pago de los tributos aduaneros a la importación o a la exportación.

La previsión normativa contenida en el art. 23 del Anexo 9 del ACE-36 no tendría razón de ser si no fuera que se debe buscar proteger a los Estados signatarios de sufrir perjuicio económico o fiscal, atentando contra los principios y los objetivos del Acuerdo. Sobre el particular, cuando el demandante refiere que la normativa boliviana no sanciona el incumplimiento de lo establecido en el Anexo 9, lo que hace es una confesión tácita de su conducta tributaria, que denota que conoce los efectos de ella, pero no existiendo sanciones en la legislación boliviana a la que remite el art. 23 del Acuerdo, persiste en el intento, buscando beneficiarse de la internación de materiales libres de gravámenes e impuestos en perjuicio del fisco y de la economía nacional.

Con ese necesario preámbulo, y respecto a los aspectos demandados se tiene que evidentemente la Superintendencia Tributaria General en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0216/2007, no se pronunció sobre la prescripción de sanciones, sobre la vulneración del derecho emergente de la Certificación de Origen en el marco de los Convenios Internacionales referidos a preferencias arancelarias, de las Gestiones y pronunciamientos oficiales sobre zonas francas y los derechos que otorgan los Convenios Internacionales y tampoco sobre los reparos acusados de incorrectos respecto a la emisión de los Certificados de Origen; sin embargo, se aclara que el motivo para que no se hubiese pronunciado sobre todos estos puntos ahora demandados, fue precisamente porque no fueron objeto de impugnación en dicha instancia.

En la especie, revisado el recurso jerárquico interpuesto por la empresa demandante, cursante a fs. 363 a 368 de los antecedentes, **el único agravio expresado es el que se refiere a la caducidad**, y no así los demás puntos impugnados en la presente acción, de ahí que ésta no se circunscribe a los términos en que se ha pronunciado la Resolución de Recurso Jerárquico, por lo que se los tiene como actos consentidos, de libre renunciamento al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios en la instancia jerárquica.



Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En ese orden, se entiende que existe acto consentido tácito cuando, en forma voluntaria, el titular del derecho no lo ejerce en el término legal, o no utiliza el medio de impugnación que la ley le otorga, generando como consecuencia el consentimiento del acto, como ha ocurrido en el caso de autos.

3. En cuanto a la excepción de prescripción opuesta en la demanda contencioso administrativa, debe tenerse presente que las excepciones son mecanismos de defensa a los que pueden recurrir el demandado; es incongruente que el demandante, al momento de interponer su demanda, pretenda además interponer la prescripción como excepción respecto del derecho de la Administración Tributaria de aplicar sanciones. El mandato legal contenido en el art. 335 del Código de Procedimiento Civil es claro cuando dispone: *"Las excepciones que podrá oponer el demandado..."* (las negrillas son añadidas). 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 planteado por el demandante al haber sido opuesta como excepción, sin ingresar en mayores consideraciones de orden legal, no corresponde a este Supremo Tribunal pronunciarse al respecto, máxime si la empresa demandante en sede administrativa no planteó la prescripción de sanciones que ahora pretende, menos aún en el recurso jerárquico, por lo que no puede ser considerada en esta instancia.

4. En cuanto se refiere a la supuesta emisión de la Vista de Cargo sin competencia en razón de tiempo, debe efectuarse la interpretación de los arts. 66, 100 y parágrafo V del art. 104, todos ellos del Código Tributario (Ley N° 2492), en relación con las amplias facultades de fiscalización de la Administración Tributaria y el procedimiento que ésta sigue. El parágrafo V. del art. 104 del mencionado cuerpo legal, señala como plazo en el procedimiento de fiscalización que: *"Desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo no podrán transcurrir más de doce (12) meses, sin embargo cuando la situación amerite un plazo más extenso, previa solicitud fundada, la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria podrá autorizar una prórroga hasta por seis (6) meses más."*

Sin embargo de lo señalado en el acápite precedente, la interpretación no puede quedar en ese punto, pues resulta incompleta en la concepción del legislador, que sanciona una norma concebida como una unidad inteligible sistemáticamente organizada, y no como títulos, capítulos, artículos, incisos y párrafos aislados y desconectados. Por estas razones, la aplicación de la norma en la especie, tiene conexión con el parágrafo VI del art. 104 de la Ley N° 2492, que reza: *"Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o labrado acta de infracción contra el fiscalizado, no habrá lugar a la emisión de Vista de Cargo, debiéndose en este caso dictar una Resolución Determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria."*



*Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

En el caso de autos, el inicio de la fiscalización se produjo el 17 de septiembre de 2004, la Vista de Cargo AN GRSGR N° 004/2005, fue emitida el 14 de abril de 2005 y notificada el 20 de abril; es decir, 7 meses después del inicio de la fiscalización. El 31 de marzo de 2006, la Gerencia Regional Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional, emitió la Resolución Administrativa AN GRSGR N° 005/06, por la que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, lo que significó, anular el proceso hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo. La Vista de Cargo AN GRSGR N° 014/2006 fue emitida el 2 de mayo de 2006, es decir, al mes de la emisión de la Resolución que dispuso se emita nueva Vista de Cargo, y la Resolución Determinativa que estableció los adeudos tributarios, fue emitida el 1 de agosto de 2006, es decir, tres meses después de la emisión de la Vista de Cargo, siguiendo la disposición de los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, por lo que se concluye que no es evidente que la Vista de Cargo hubiese sido pronunciada incumpliendo lo establecido en el art. 104 de la Ley 2492, tampoco ha sido demostrado por la demandante que se hubiera afectado su derecho y menos que las instancias administrativas hubieran actuado sin competencia, viciando de nulidad sus actos, más aún cuando la citada disposición no prevé en su texto término perentorio cuyo incumplimiento se castigue con la caducidad, menos este instituto jurídico está previsto en la normativa tributaria como una forma de extinción de obligación, considerando además que al concluir la fiscalización se estableció el reparo respectivo, dando lugar a la emisión de la vista de cargo dentro del plazo que señala el art. 104 del Código Tributario, la misma que como se expresó precedentemente, fue anulada por la Administración, emitiéndose nueva Vista de Cargo dentro del plazo que señala la normativa tributaria, por lo que la pretensión de la empresa demandante sobre este punto, no tiene asidero legal.

5. Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no ha incurrido en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 170 a 180, interpuesta por la Empresa Petrolera Andina S.A., en la que impugna la Resolución STG-RJ 0216/2007 de 21 de mayo de 2007, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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



Plurinacional de Bolivia

Organo Judicial

No interviene la Magistrada Rita Susana Nava Duran por ser de voto disidente.

Registrese, notifiquese 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

Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina  
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: .....	2012
SENTENCIA N°: 133	FECHA: 8 agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°: .....	01/2012
1 Rita Susana Nava Duran	
VOTO DISIDENTE: .....	

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA