14-07-13
Ar-1556

Exp. N° 450/2006. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Compañía Petrolera Nacional Ltda. "COPENAC LTDA.", c/ Superintendencia Tributaria General.

SALA PLENA

SENTENCIA:	180/2013.
EXP. N°:	450/2006.
PROCESO:	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Interpuesto por la Compañía Petrolera Nacional Ltda. "COPENAC LTDA.", c/ Superintendencia Tributaria General
FECHA:	Sucre, quince de mayo de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Compañía Petrolera Nacional LTDA. "COPENAC LTDA." impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0253/2006 de 19 de septiembre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General STG).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 60 a 67, la respuesta de fs. 101 a 108, los antecedentes del proceso y;

CONSIDERANDO I: Que la Compañía Petrolera Nacional LTDA. "COPENAC LTDA.", legalmente representada por Mauricio Nallar Antelo, interpone la presente demanda señalando que:

COPENAC LTDA, es una empresa importadora de hidrocarburos (diesel oíl), sujeta a las normas aduaneras que rigen las importaciones del sector, como ser el pago al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), impuesto específico que fue objeto de múltiples y sucesivas variaciones en lo que respecta a su alícuota, mediante distintas disposiciones legales que generaron interpretaciones contradictorias, como el DS 26004 de 27 de noviembre de 2000, que en aplicación de la Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000, estableció como Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), una tasa de 0.58 Bs. por litro de Diesel Oíl, posteriormente se emitió el DS 26028 de 22 de diciembre de 2000, que en su artículo único señala: "Se introduce el siguiente mecanismo de fijación del IEHD ..." (sic), con una serie de fórmulas que no ameritan su transcripción en la presente Resolución, estableciendo en su parte final que dicho mecanismo entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2001.

Señala que en este periodo de modificaciones COPENAC LTDA nacionalizó diversas importaciones de diesel oíl, realizando declaraciones aduaneras; en lo que respecta al presente caso el DMI – 2145488-0 de 20 de abril, cuyo tributo aduanero se realizó conforme exigía el sistema informático de la Aduana Nacional para no generar escasez, impidiéndoles hacer lo que por otro lado hubiera sido más conveniente a sus intereses, como es el reclamar que esa institución aplique las modificaciones a la alícuota, lo cual pudo haber decaído en perjuicio de la colectividad, por lo que prefirieron pagar por demás la suma que asciende a Bs.426.199.-, conscientes de que el sistema tributario, por equidad y ecuanimidad, devolvería lo pagado en demasía o indebidamente. Siendo así como la Aduana Nacional obligó al pago de la alícuota para el IEHD, en 0.33 Bs./Lt. provocando el pago en demasía que ahora reclama.

En mérito a lo anterior, señala que presentaron acción de repetición por pago en demasía, emitiendo la Administración Aduanera la Resolución Administrativa AN – PAGZZ 0011/2006 de 24 de febrero, por el que se declaró improcedente dicha pretensión, bajo el argumento de que la Superintendencia de Hidrocarburos no fue delegada para fijar la tasa del IEHD a través de Resoluciones Administrativas puesto que no es de su competencia y que únicamente determinan el precio Pre – Terminal y el Precio Máximo Final del Diesel Oíl, como variables del mecanismo de ajuste dentro de la metodología de cálculo del Reglamento sobre el Régimen de Precios de Productos de Petróleo, emitidas en el marco de la Ley de Hidrocarburos, siendo obligatorio publicar tales resoluciones y argumentando también que la Superintendencia de Hidrocarburos mediante nota SH – 1208 DEF – 098/01 de 22 de enero de 2001, señaló que el IEHD por el diesel importado debería ser modificado aplicando la fórmula del DS 26028 y conforme a este decreto las tasas debían

ser establecidas por el Ministerio de Hacienda y que las Resoluciones Administrativas emitidas por la Superintendencia de Hidrocarburos debían ser consideradas tomando en cuenta la tasa del 0.58 fijado por última vez mediante D.S. 26004 de 27 de noviembre de 2000; asimismo, que el informe AN – GNNGC – DNPNC – I – 0420/04 de la Gerencia Nacional de Normas de la Aduana Nacional de Bolivia establece que corresponde la aplicación de la alícuota de 0.33 Bs./Litro desde el 1 de enero de 2001 conforme lo señala el DS 26028 y a partir de 6 de julio de 2001 la alícuota de 0.70 Bs./Lt. según dispone el art. 13 de la Ley Nº 2152 de 23 de noviembre de 2000, siendo que las solicitudes de COPENAC LTDA. están comprendidas entre el 1 de enero y el 9 de julio de 2001, no correspondiendo aceptar la acción de repetición correspondiente a la importación del diesel oíl por el DMI 2145488 – 0 de 20 de abril de 2001.

Señala que la resolución que se ajustó a derecho y efectúo correcta aplicación de las normas, fue la emergente del recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional de Santa Cruz que emitió la Resolución STR – SCZ/N 0098/2006 de 27 de junio, donde en su caso concluyo que COPENAC LTDA, pago el IEHD mediante comprobante o formulario 2402, nacionalizando el Diesel Oíl importado a través de la DMI – 2145488 – 0 de 20 de abril de 2001, momento en que se configuró el nacimiento del hecho imponible y en el que estaba vigente el DS. 26028, por el que el recurrente debió pagar sobre el IEHD en base al mecanismo de fijación precisado en el DS. 26028, que establece la formula a ser aplicada.

Añade, que pese a lo anterior, y ante la pluralidad de interpretaciones que sobre la alícuota del impuesto hace la propia Aduana Nacional, error que arrastra la Superintendencia Tributaria General, quien mediante Resolución R.R.J. STG – RJ/0253/2006 de 19 de septiembre, sostiene que la alícuota de 0.58 Bs./Litro establecida mediante DS 26004, es constante (extremo completamente falso), para admitir tácitamente la validez de la fórmula que afecta a esa alícuota rebajándola a 0.33 Bs./Litro, omitiendo referirse al cumplimiento por parte de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) a la primera de las resoluciones administrativas Nº 0456/2000 de 26 de diciembre, dictadas en el marco del DS Nº 26028, por el que la tasa de 0.58 Bs./Litro es rebajada a 0.33 Bs./Litro. Además, los puntos IV.3.3, punto vi, donde se menciona al art. 3 del DS Nº 26177 que data de 4 de mayo de 2001, no teniendo efecto retroactivo respecto a lo dispuesto en el DS. 26028 de 22 de diciembre de 2000; en lo que respecta al acápite IV.3.3, punto vii, en el que indica que la Resolución Administrativa SSDH Nº 270/2001 de 21 de marzo, que mantuvo el precio Pre – Terminal y Máximo Final y que de esta forma desde el punto de vista de la Superintendencia Tributaria General, la Resolución de Alzada había realizado una errónea interpretación de la normativa vigente en aquel tiempo en que se perfeccionó el hecho imponible, porque debió considerar la tasa del IEHD fijada en el DS Nº 26004 de 0.58 Bs./Litro como constante y mantener dicha tasa para las siguientes aplicaciones de conformidad a lo previsto en la Ley 2152 que establece que la tasa del IEHD sólo podrá modificarse en función a la variación de los precios Pre – Terminal y Máximo Final, y de ninguna manera estableció que el IEHD t-1 será el que resulte de la primera aplicación de la fórmula, más aún teniendo en cuenta que el espíritu de la norma fue el de mantener el precio final constante para la comercialización en el mercado interno del diesel oil en 3.12 Bs./Litro; siendo este el único criterio para negar nuestra petición de repetición, puesto que según la Superintendencia Tributaria General, no se habría evidenciado pago indebido o en exceso de la tasa del IEHD, disponiendo revocar la Resolución de Recurso de Alzada.

Manifiesta que si la tasa de Bs. 0.58/litro, fuera constante como mal argumenta la STG el DS. 26028, debía haber señalado en la fórmula que el IEHDt-1 es igual a Bs. 0.58 y que aplicándola de forma constante daría como resultado Bs. 0.33, siendo incoherente el hecho de que la ANB y la STG pretendan sustentar este argumento. De haber sido así lo obvio era que el DS Nº 26004 quede vigente en lugar de ser sustituido por el DS 26028 y

sin tener sentido el DS Nº 26177 que expresamente es dictado para sustituir la variable IEHDt-1 por la constante 0.58 modificación que ingresa en vigencia a partir del día 16 de mayo de 2001; no tomando en cuenta este aspecto la Administración Aduanera, incurrió en equívocos de aplicación normativa, al señalar que ante la no existencia de autoridad competente que determine la tasa del IEHD (Diesel Oil importado) ni la fecha de su vigencia, correspondía aplicar la alícuota de 0.33 Bs./Litro para el diesel oil importado desde el 1 de enero de 2001, esgrimiendo al efecto el DS Nº 26028, la R.A. SSH Nº 456 de 26 de diciembre de 2000 y la carta SH-0105-DEF-0019/2001 de 8 de enero de la Superintendencia de Hidrocarburos y a partir del 6 de julio de 2001, la alícuota de 0.70 Bs./Litro para el diesel oil importado según dispone el DS Nº 26225 de 21 de junio de 2001 (circular 160/2001) amparándose en lo dispuesto por el art. 13 de la Ley 2152.

De la misma forma, también señala que la STG pretendió justificar la ilegal inactividad administrativa con la proyección de la tasa fija para la importación de diesel oil de Bs. 0.58 Bs./Litro que quedo sin vigencia por la previsión del DS. 26028 de 22 de diciembre de 2000, por introducir una formula como mecanismo de fijación diferente con la que dicha tasa fija quedó modificada.

También señala que producto de la vigencia del DS Nº 26028 y su ejecución, la Superintendencia de Hidrocarburos dicto las resoluciones administrativas SIH 0456/2000, SIH 0006/2001, SIH 0122/2001, SIH 0232/2001, SIH 0253/2001, SIH 0270/2001 y SIH 0337/2001, fijándose como consecuencia de estos actos administrativos las nuevas alícuotas del impuesto por efecto de la sustitución del DS Nº 26028.

Agrega que los Decretos Supremos son emitidos para su cumplimento desde su publicación conforme a normas constitucionales y la propia legislación tributaria, y que en el caso particular el DS 26028 de 22 de diciembre de 2000, fue emitido para que sea cumplido a partir del 1 de enero de 2001, y que dicha norma ABROGO tácitamente el DS 26004 de 27 de noviembre de 2000, en vista que ambos contienen disposiciones contradictorias, porque el DS 26004 señalaba una tasa fija para la importación del diesel oil, en cambio el DS 26028, optó por introducir una fórmula como mecanismo de fijación para tales importaciones, siendo éste, el elemento central en que radica la interpretación errada que realizó finalmente la Superintendencia Tributaria General para negar la devolución del tributo pagado en exceso.

Por último hace referencia a la **Seguridad Jurídica** que a su vez deriva en la presunción de constitucionalidad en el marco de un Estado de Derecho, indicando así, que el DS 26028 no fue objeto de declaración de inconstitucionalidad, la cual mantuvo su vigencia en el tiempo en el que COPENAC LTDA., desarrollo sus actividades, normas legales dictadas para su cumplimiento a partir de su publicación.

En mérito a lo expuesto, y al amparo de las normas constitucionales las leyes citadas piden declarar procedente el proceso o recurso disponiendo la devolución de Bs. 426.197 por parte de la Aduana Nacional de Bolivia

CONSIDERANDO II: Que corrido en traslado la demanda, se apersona Rafael Rubén Vergara Sandoval en representación legal de la Superintendencia Tributaria General a.i., quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

El pago tributario realizado por COPENAC LTDA, por concepto del IEHD en la DUI 2145488 – 0 de 20 de abril de 2001, no fue indebido, refiriéndose a la Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000, cuyos arts. 12 y 13 señalan que el IEHD se determinará aplicando la alícuota de Bs. 0.70/litro y que este valor podrá ser modificado mediante Decreto Supremo en un margen máximo de Bs. 0.68/litro, tanto hacia arriba como hacia abajo. Es así que en este marco legal, el 27 de noviembre de 2000 se aprobó el DS. 26004 que establece la tasa de IEHD en Bs. 0.58/litro.

Señala que el DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000, estableció un nuevo mecanismo de fijación del IEHD, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001, tomando en cuenta en su parte considerativa el DS Nº 24914 de 5 de diciembre de 1997, que aprueba el

reglamento sobre el régimen de precios de los productos del petróleo, el mismo que determina la forma de cálculo de los precios pre-terminal de los productos regulados como ser el diesel oil; asimismo hace referencia al DS Nº 25114 de 3 de agosto de 1998 que difiere la obligación del TGN de pago por cuenta de YPFB a la Superintendencia de Hidrocarburos a partir de enero de 1999; también hace mención al DS Nº 25530 de 30 de septiembre de 1999, que establece el tratamiento tributario en las ventas de los productos derivados del petróleo para las refinerías a los distribuidores mayoristas y otros; menciona también el DS Nº 25535 de 6 de octubre de 1999 que efectúa modificaciones al reglamento sobre el régimen de los precios de los productos del petróleo, señalando que los precios pre-terminal para los productos regulados se calcularan diariamente por la Superintendencia; así como también al DS Nº 25536 de 6 de octubre de 1999, que modifica el art. 4 del Reglamento sobre el Régimen de los Precios de los Productos del Petróleo aprobado mediante DS Nº 25836 de 7 de julio de 2000 mediante el cual se estabilizaron los precios de gasolina especial y diesel oil en el mercado interno a través de un acuerdo suscrito entre empresas petroleras y YPFB.

Asimismo menciona que el DS Nº 26028 establece un nuevo mecanismo de fijación del IEHD, en el que IEHDt es la nueva tasa del IEHD que se va a fijar aplicando el mecanismo o la fórmula aprobada, determinándose la misma con los siguientes datos: el IEHDt-1 es el factor que corresponde a la tasa vigente hasta antes de determinar la nueva tasa mediante la fórmula aprobada, que para el presente caso es la tasa fijada por el DS Nº 26004 de Bs. 0.58/litro, tasa que no fue modificada ni abrogada por ningún DS, durante la aplicación del nuevo mecanismo de fijación del IEHD para el diesel oil importado aprobado por el DS Nº 26028 y, PE = es el precio del diesel oil calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos, de acuerdo con lo establecido el en art. 2 del DS 25836 y Pc = es el precio de diesel oil calcula por la Superintendencia de Hidrocarburos de acuerdo con lo establecido con los arts. 9, 19 y 20 del Reglamento sobre el Régimen de Precios de los Productos del Petróleo.

Arguye que este nuevo mecanismo de fijación del IEHD para el diesel oil importado, se basa en la variación de PE y Pc, ambos calculados por la Superintendencia de Hidrocarburos, indicando que el espíritu del DS Nº 26028 es la fijación de la tasa del IEHD en función a la modificación de esas dos variable PE y Pc y el dato de IEHDt-1, correspondiente al dato o tasa fijada por el DS Nº 26004, la misma que no fue derogada ni abrogada por el DS Nº 26028, es decir, que el IEHD se determina sobre la base de los datos proporcionados y modificados por la Superintendencia de Hidrocarburos, únicamente en cuanto se refiere a precios pre-terminal y máximo final del diesel oil, más aún teniendo en cuenta que el espíritu de la norma fue el de mantener el precio final constante para la comercialización en el mercado interno del diesel oil en 3.12 Bs./Lt.

Manifiesta que la precitada interpretación técnico jurídico, guarda relación con la Nota VMEH 0014- DESP 0007 de 4 de enero de 2001, del Viceministerio de Energía e Hidrocarburos, dependiente del Ministerio de Desarrollo Económico, dirigida al Viceministerio de Política Tributaria, donde señala que el DS Nº 26028 establece un mecanismo automático de ajuste de la tasa del IEHD aplicable al Diesel Oil Importado en función a variaciones en los precios calculados por la Superintendencia de Hidrocarburos a partir del 1 de enero de 2001, concluyendo que para futuros cálculos el IEHDt-1, es decir 0.58 Bs./Lt y Pe Precio Terminal son constantes de acuerdo con los decretos 26004 de 27 de noviembre de 2000 y 25826 de 8 de julio de 2000, también señala que según nota Cite SH 0105 DEF – 0019/2001 de 8 de enero, la Superintendencia de Hidrocarburos dio respuesta a la consulta efectuada por la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en la que se establece que el valor del PE es de Bs. 3.12 y el valor del Pc es de Bs. 3.37, esto es, que en la fórmula aplica solamente la variación de precios y no así la variación de la tasa del IEHD reemplazando el IEHDt-1 por 0.58 Bs./Lt.

Por otra parte, hace referencia a la nota DGPTI/UPTTJ/5412-082/2001 de 10 de mayo, de la Dirección General de Política Tributaria Interna del Ministerio de Hacienda, donde el objetivo del DS Nº 26028 es la fijación automática de la tasa del IEHD para el diesel oil mediante la aplicación de la formula que se consigna en el DS citado, utilizando los precios Pre – Terminal y Máximo Final, establecidos por la Superintendencia de Hidrocarburos, a través de Resoluciones Administrativas, por lo que el IEHDt-1 debe mantenerse con la tasa constate de Bs. 0.58/Lt.; por consiguiente, manifiesta que para el pago del IEHD mediante formulario 2402, correspondiente a la DUI 2145488 – 0 de 20 de abril de 2001, en estricta aplicación del DS Nº 26028, correspondía aplicar como constante la tasa del IEHD de Bs. 0.58/Litro y los precios Pre – Terminal y Máximo Final aprobados mediante Resolución Administrativa SSDH 122/2001 de "21 de marzo de 2001" de la Superintendencia de Hidrocarburos, por lo que no corresponde la Acción de Repetición opuesta por el demandante COPENAC LTDA, conforme disponen los arts. 121 a 124 de la Ley 2492 (CTB), por no evidenciarse pago indebido o en exceso de la tasa del IEHD.

Menciona que la *ratio decidendi* del DS Nº 26225, vigente desde el 21 de junio de 2001, refiere dos aspectos: en el segundo considerando hace mención al DS Nº 26004 de 27 de noviembre de 2000 que fija a 0.58 Bs./litro, como tasa específica del IEHD para el diesel oil importado y que el DS Nº 26177, modifica el DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000, especificando que el IEHD base para el cálculo es de 0.58 Bs./litro en lugar de IEHDt-1, norma jurídica que se sustenta aún más lo expresado por la Superintendencia Tributaria General y que en ninguna de sus partes hace referencia a un DS Nº 26004 abrogado o derogado, mencionado que conforme al principio de presunción de constitucionalidad y en lo previsto en el art. 81 de la CPE, el mencionado DS Nº 26004 continuo vigente en el ordenamiento jurídico nacional.

Por último indica que en el marco de la Ley 2152, se dictan el DS Nº 26004 de 27 de noviembre de 2000, que establece la tasa específica de 0.58 Bs./litro para el diesel oil importado y el DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000 que establece un nuevo mecanismo de fijación del IEHD para el diesel oil importado, en consecuencia al haberse aplicado ambos decretos supremos para la determinación del IEHD, quedaría demostrado que la Superintendencia Tributaria General, no vulnero el derecho de la seguridad jurídica consagrado en el art. 7 inc. a) de la CPE, debido a que las actuaciones de la institución se enmarcaron estrictamente en la normativa legal vigente; asimismo, indica que la abrogación de una Ley se entiende como la derogación total de la misma, presentándose dos clases: expresa, cuando el legislador de manera concreta determina que la nueva norma reemplazará a la anterior o la deja simplemente sin efecto y, tácita, cuando se presenta la incompatibilidad entre el nuevo precepto y el antiguo, por disponer cambios sobre la misma materia en términos contrapuestos constituyendo también derogación tácita la desaparición de motivos que han justificado la norma legal, concluyendo que de la simple lectura de ambas normas se colige que no se produjo derogación tácita ni expresa del DS Nº 26004, más aún teniendo en cuenta que el nuevo mecanismo de fijación del IEHD aprobado mediante DS Nº 26028 establece el requisito de tener como dato el IEHDt-1, el mismo que fue aprobado por DS Nº 26004, vigente al momento de la dictación de DS Nº 26028 y que forma parte de la nueva fórmula o mecanismo de determinación del IEHD, concluyendo que ambos decretos supremos no son contradictorios, porque la tasa del IEHD aprobado mediante el DS Nº 26004, es parte componente del mecanismo de determinación del impuesto establecido por el DS Nº 26028; solicitando se declarare improbada la demanda.

Corrida en traslado la respuesta, no fue formulada la réplica y por consiguiente tampoco la dúplica, disponiéndose "Autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes procesales se tiene que:

La Agencia Despachante de Aduanas "Arcasa Puerto Suárez" a nombre de su comitente

"COPENAC LTDA" el 20 de abril de 2001 presentó ante la Sub administración de Aduana Zona Franca Puerto Aguirre, la DUI 2145488-0 para la importación 1.420,657 lts. de Diesel Oil, con un valor CIF de 2.087.438.- habiendo pagado la suma de Bs.454.610 por concepto de IEHD, según el formulario 2402, aplicándose una tasa específica de 0,32 Bs por litro de diesel oil importado a efectos del señalado pago (fs. 12 del 3º anexo).

Posteriormente "COPENAC LTDA" presentó solicitud de acción de repetición a la Administración de Aduana de Puerto Suárez el 28 de marzo de 2004, la misma que fue derivada a la Administración de Aduana Zona Franca Puerto Aguirre en 27 de julio de 2004 (fs. 1 del 3º anexo); solicitud reiterada el 4 de agosto de 2004 (fs. 19 del 3º anexo), adjuntando el Formulario 578 (SECREFA) por un importe total de crédito fiscal de Bs.426.197.- (fs. 4 a 6 del 3º anexo); el mismo que mediante informe PAGZZ-204/04 de 8 de septiembre de 2004, fue declarado no procedente, por haber presentado una solicitud para seis Declaraciones de Mercancías de Importación, recomendando presentar una solicitud por cada DMI (fs. 21 del 3° anexo).

De forma posterior, el 29 de noviembre de 2004, la Gerencia Nacional de Normas de la ANB emitió el Informe AN-GNN-DNPNC-I0420-04, en el que concluye que habiéndose evaluado las disposiciones legales pertinentes, los pronunciamientos emitidos por el Ministerio de Hacienda y por la Superintendencia de Hidrocarburos y al no existir una definición de la autoridad competente que determine la tasa del IEHD y la fecha de su vigencia corresponde la aplicación de la alícuota de o,33 Bs./Lt. Para el diesel oil importado desde el 1 de enero de 2001 conforme determinan el DS 26028 de 22 de diciembre de 2000, la Resolución Administrativa SSH N 456 de 26 de diciembre de 2000 de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 42 del Cuerpo Principal) y la carta SH-105-DEF-019/2001 de 8 de enero de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 40 del cuerpo principal) y a partir del 6 de julio de 2001 la alícuota de 0,70 Bs. /Lt. para el diesel oil importado según dispone el DS 26225 de 21 de junio de 2001 en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000 y la Certificación de la Gaceta Oficial de Bolivia (fs. 99-106 del 3º anexo).

El 13 de febrero de 2006, la Administración de Aduana Zona Franca Puerto Aguirre emitió el Informe AN-PAGZZ 0043/2006, en el que señala que la ANB solo aplica la tasa del IEHD, cuando se produce la obligación tributaria aduanera o la obligación de pago en aduanas y se sujeta a la política y normas económicas y comerciales del país, basándose en el informe AN-GNNGC-DNPNC-I-00420/04 de la Gerencia Nacional de Normas (fs. 99 a 106 del 3º anexo), la carta SH-0105-DEF-0019/2001 de la Superintendencia de Hidrocarburos (fs. 40 del cuerpo principal), y en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 13 de la ley 2152 y certificación de la Gaceta Oficial de Bolivia, se recomienda rechazar las solicitudes de Acción de Repetición presentadas por COPENAC LTDA (fs. 161 a 171 del 3º anexo).

El 1 de marzo de 2006, la Administración Aduanera notificó a COPENAC LTDA con la Resolución Administrativa AN-PAGZZ 0011/2006 de 24 de febrero, que indica que la Superintendencia de Hidrocarburos no fue delegada para fijar la tasa del IEHD a través de Resoluciones Administrativas por no ser de su competencia y que las Resoluciones Administrativas de la Superintendencia de Hidrocarburos únicamente determinan el precio Pre-Terminal y el Precio Máximo Final del Diesel Oil como variables del mecanismo de ajuste dentro de la metodología de cálculo dentro del Reglamento sobre el Régimen de Precios de productos de petróleo y fueron emitidas en el marco de la Ley de Hidrocarburos, teniendo además la obligación de publicar tales resoluciones para su cumplimiento (fs. 29 del 1º anexo)

Finalmente en dicha Resolución Administrativa, se indica que la Superintendencia de Hidrocarburos mediante nota SH –1208 DEF – 098/01 de 22 de enero (fs. 109 del 3º anexo) señala que el IEHD por el Diesel Importado debería ser modificado aplicando la

fórmula del DS Nº 26028 y que conforme a ese decreto las tasas debían ser establecidas por el Ministerio de Hacienda y que las Resoluciones Administrativas emitidas por la Superintendecia de Hidrocarburos debían ser consideradas tomando en cuenta la tasa del 0.58 fijado por última vez mediante DS 26004 de 27 de noviembre de 2000; asimismo señala que el informe AN GNNGCDNPNC- I-0420/04 (fs. 99 a 106 del 3º anexo) de la Gerencia Nacional de Normas de la ANB concluye que corresponde la aplicación de la alícuota de 0.33 Bs./Litro desde el 1 de enero de 2001, conforme determina el DS Nº 26028 y a partir del 6 de julio de 2001 la alícuota de Bs. 0.70 por litro según dispone el art. 13° de la Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000 y en razón a que las solicitudes de COPENAC LTDA están comprendidas entre las fechas 1 de enero de 2001 y 9 de julio de 2001 no corresponde aceptar la acción de repetición; por lo que resuelve rechazar la solicitud de acción de repetición presentada por COPENAC LTDA correspondiente a la declaración de mercancías de importación 2145488-0 de 20 de abril de 2001 (fs. 30 a 37 del 1º anexo).

El 17 de marzo de 2006, el ahora demandante interpone Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa AN-PAGZZ 0011/2006 de 24 de febrero (fs. 85 a 91 del 1º anexo), emitiéndose la Resolución Administrativa STR – SCZ/Nº 0098/2006 de 27 de junio, por el que revoca totalmente la resolución administrativa impugnada (fs. 166 a 180 del 1º anexo); es así que la administración de Aduana zona franca Puerto Aguirre, interpone Recurso Jerárquico (fs. 204 a 208 del 1º anexo), emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico STG – RJ/0253/2006 de 19 de septiembre, por el que Revoca Totalmente la Resolución STR-SCZ/Nº. 0098/2006 de 27 de junio (fs. 74 a 93 del 2º anexo).

CONSIDERANDO IV: Que de la compulsa de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si el DS 26004 de 27 de noviembre de 2000, fue abrogado tácitamente como señala el demandante por el DS 26028 de 22 de diciembre de 2000, y por ende, si la aplicación conjunta de ambas disposiciones, para determinar la tasa a ser cancelada, implica la aplicación *ultra activa* de la norma, lo que en criterio del demandante vulneraría entre otros el principio de seguridad jurídica.

Para resolver esta controversia es preciso tomar en cuenta la relación cronológica de los hechos así como la sucesión de disposiciones legales para la interpretación de las normas aplicables; así, tomando en cuenta que la Declaración de Mercaderías de Importación, DMI 2145488-0 es de 20 de abril de 2001 y la acción de repetición de 28 de marzo de 2004, corresponde para este caso la aplicación de la Constitución Política del Estado abrogada (1967 y sus reformas), en el que en su art. 33 se establece que la Ley solo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo alguno; asimismo, su art. 81, determina que la Ley es obligatoria desde el día de su publicación, normativa acorde con el art. 9 de la Ley Nº 1340 (Código Tributario), vigente en el momento en que se produjo el hecho motivo del presente proceso.

En ese entendido, el art. 82 de la Ley 1990 (Ley General de Aduanas), señala que la importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente de territorio extranjero a territorio aduanero nacional; en concordancia con esta disposición el art. 88 de la misma Ley, establece que "Importación para el consumo es el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas procedentes de territorio extranjero..., pueden permanecer definitivamente en territorio aduanero. Este **régimen implica el pago total de los tributos aduaneros de importación exigibles...**"

En lo que respecta específicamente al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), se debe señalar que ésta fue creada mediante la Ley Nº 1606 de 22 de diciembre de 1994, donde en su artículo tercero establece que en el caso de importación, el hecho generador nace en el momento en que los productos sean extraídos de los

recintos aduaneros o de los ductos de transporte, mediante despachos de emergencia o pólizas de importación; en igual sentido, la Ley General de Aduanas Nº 1990 de 28 de julio de 1999, en su art. 8, refiere que uno de los hechos generadores de la obligación tributaria se da por importación, cuyo hecho generador, *"...se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías."*

La Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000, que es una norma jerárquicamente superior, en su art. 13 modificó los art. 112 y 113 de la Ley 843, estableciendo en el primero de ellos una tasa sobre el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) de Bs. 0,70 por litro de diesel oil importado; no obstante, más adelante, en la modificación del art. 113, establece que, respecto del diesel oil importado, *"...el valor establecido en la tabla anterior podrá ser modificado mediante Decreto Supremo, en un margen máximo de 0.68 Bolivianos, tanto hacia arriba como hacia abajo."*; es decir, que la tasa sobre el IEHD, no podrá ser menor del equivalente de Bs. 0,02 ni superior de Bs. 0,70.

Asimismo, el DS 26004 de 27 de noviembre de 2000, ha establecido que en aplicación de la Ley 2152 de 23 de noviembre de 2000, se determina la tasa específica del IEHD para el Diesel Oil importado en 0,58 Bs./Lt.; con la vigencia del DS 26028 de 22 de diciembre de 2000, se introduce un nuevo mecanismo de fijación del IEHD para el diesel oil importado, aplicable a partir del 1 de enero de 2001, mediante la formula: IEHDt = IEHD t-1 - (Pc - PE), por el diferencial entre el precio calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos y el precio del diesel oíl establecido por el DS N° 25836 de 7 de julio de 2000, que a su vez autorizó a la Superintendencia de Hidrocarburos a fijar solamente los precios pre-terminal y máximo final del diesel oíl importado.

Posteriormente el DS Nº 26177 de 4 de mayo de 2001, modificó el DS Nº 26028, especificando que la base del cálculo de la tasa del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados IEHD, es de Bs. 0,58 por litro de diesel oíl importado, como constante; diferencial de precios que de acuerdo con la parte considerativa del DS Nº 26225 de 21 de junio de 2001, se mantendrá en tanto tenga vigencia el DS. Nº 25836 de 7 de julio de 2000; es decir, hasta el 7 de julio de 2001 considerando que la producción de diesel oíl que realizan las refinerías del país no abastece la demanda nacional , por lo que se hace necesaria la importación del referido energético, realizando una variación de la tasa del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados IEHD para equilibrar el consumo y la oferta de diesel oíl de producción de producción nacional e importado, fijando en consecuencia, como tasa del IEHD, en aplicación de lo dispuesto por la Ley Nº 2152 de 23 de noviembre de 2000, la de Bs. 070 por litro de diesel oíl importado.

Bajo este entendimiento, si bien el DS Nº 26028 estableció una fórmula que debía ser aplicada a partir del 1 de enero de 2001, dicha fórmula no contradice la disposición del D.S. Nº 26004 ni el espíritu de la Ley Nº 2152, que más bien se complementaron con la emisión del DS Nº 26177 de 4 de mayo de 2001, que establece las reglas para los casos en que procediera la devolución de impuestos pagados en exceso por importaciones efectuadas entre el 23 de noviembre al 7 de diciembre de 2000. Además, del análisis del DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000, se concluye que no contiene una disposición expresa referida a la abrogatoria de la norma del mismo rango DS Nº 26004 de 27 de noviembre de 2000; y si bien la primera es de fecha posterior, no se produce la derogatoria tácita, pues se trata de una disposición con carácter complementario, que debe ser interpretada en el conjunto de disposiciones que se produjeron respecto de la importación de diesel oíl; a más de que en el entendimiento del autor Víctor de Santos en su obra "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y Económicas", la abrogación importaría la abolición total de la Ley, lo que no ocurrió en el presente caso por lo señalado.

Asimismo se debe tomar en cuenta que el DS Nº 26028 se encontraba vigente al momento en que COPENAC LTDA. efectuó la importación de diesel y se registró con el Nº DMI 2145488-0, el 20 de abril de 2001, así también en el momento en que se realizó

la Declaración de Mercadería de Importación, se encontraban vigentes la Ley 1990 de 28 de julio de 1999 (Ley General de Aduanas); la Ley Nº 2152 Complementaria y Modificatoria a la Ley de Reactivación Económica de 23 de noviembre de 2000, cuyo art. 13 modifica los arts. 112 y 113 de la Ley Nº 843 y que en cuanto al diesel oíl importado, fija una tasa para el IEHD de Bs. 0,70 por litro; el DS Nº 25836 de 7 de julio de 2000, destinado a estabilizar temporalmente los precios al consumidor final de la gasolina especial y del diesel oíl; el DS Nº 26004 de 27 de noviembre de 2000, que establece la tasa específica del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados, fijándola en el caso del diesel oíl importado, en Bs. 0,58 por litro; el DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000, que introduce como mecanismo de fijación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados, para el diesel oíl importado, la fórmula $IEHD_t = IEHD_{t-1} - (P_c - P_E)$, con vigencia a partir del 1 de enero de 2001; y como se había manifestado el DS Nº 26177 de 4 de mayo de 2001, que dispone la devolución de Bs. 0,12 que es la diferencia entre la tasa de Bs. 0.70 fijada por la Ley Nº 2152 de 23 de noviembre de 2000 y la tasa de Bs. 0,58 establecida por el DS Nº 26004 hasta el 7 de diciembre del mismo año, ya que dicha norma entró en vigencia el día 8 del mismo mes; es decir, el período de 14 días, devolución que corresponde mediante la emisión de Notas de Crédito Fiscal, utilizando el mecanismo establecido en el DS N° 25885 de 29 de agosto de 2000, el DS Nº 25893 de 8 de septiembre de 2000 y la RM N° 130 de 25 de octubre de 2000.

De lo señalado precedentemente, se concluye que no se produjo vulneración al principio de seguridad jurídica, ni mucho existió aplicación *ultra activa* de la norma, toda vez que el DS 26004 de 27 de noviembre de 2000, no fue abrogado tácitamente por el DS 26028 de 22 de diciembre de 2000; por lo que el DS 26004 no dejó de producir sus efectos en cuanto a la determinación del IEHD, consiguientemente, dicha normativa fue aplicada correctamente por la Superintendencia Tributaria General; pues, encuadro sus actos en el ámbito de la Ley 2152, el DS Nº 26004 de 27 de noviembre de 2000, donde se determinó una tasa específica para el diesel oíl importado en Bs. 0.58/litro; y, en el DS Nº 26028 de 22 de diciembre de 2000, que introduce un mecanismo de fijación del IEHD para el diesel oíl importado.

En lo que respecta a que si la Superintendencia de Hidrocarburos tiene o no atribuciones para fijar la tasa del IEHD; de la revisión de la normativa y disposiciones legales relativas al caso; se evidencia que esta institución no tiene atribución alguna para fijar la tasa del IEHD mediante resoluciones administrativas; pues su atribución por disposición de la Ley Nº 1689 de 30 de abril de 1996, está limitada a fijar los precios máximos para el mercado interno de conformidad con el Reglamento sobre el Régimen de Precios de los Productos de Petróleo; motivo por el que emitió la Resolución Administrativa Nº 122/2001 de 24 de enero de 2001, que en cumplimiento de lo establecido por el DS Nº 25836 estableció mantener los precios pre terminal y máximo final del diesel oíl.

Por último, en relación con la alusión que hizo la demandante respecto de la inconstitucionalidad de los DDSS Nº 26004 y Nº 26028, se verifica que ninguno de ellos fue sometido a control de constitucionalidad; presumiéndose su constitucionalidad, por lo que estando vigentes dichos preceptos jurídicos fueron ejecutados y cumplidos por la Superintendencia Tributaria General.

Consecuentemente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada, no ha incurrido en conculcación de normas legales, efectuando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde declarar improbada la 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 Nº 212 de 23 de diciembre de 2011; falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG – RJ/0253/2006 de 19 de septiembre.

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

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los quince días del mes de mayo de dos mil trece años.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrada Relatora: Maritza Suntura Juaniquina.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena