GRJ-0051/0CT-0015/2009

INFORME Nº 090/16 - 13/05/16
H.R. Nº 2190 - 18/05/16

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

30

13-05-16
10:00

SALA PLENA

SENTENCIA:	277/2015.
FECHA:	Sucre, 25 de junio de 2015.
EXPEDIENTE:	557/2009.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Empresa Petrolera CHACO S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Petrolera Chaco S.A. contra la Autoridad de Impugnación Tributaria AGIT.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 130 a 139, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2009 de 17 de julio, la providencia de admisión de fs. 142, el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 147 a 151, la réplica de fs. 207 a 209, dúplica de fs. 215 a 218, los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que, Cyntia Claudia Trigo Vda. de Chiovoloni y Gonzalo Luis Prudencio Gozalvez en representación de la empresa Petrolera Chaco S.A., por memorial de fs. 130 a 139 se apersonan fundamentando su demanda que se sintetiza en lo siguiente:

Que de conformidad al art. 24 de la anterior Ley de Hidrocarburos N° 1689 del 30 de abril de 1996, la empresa Petrolera Chaco suscribió un Contrato de Riesgo Compartido (CRC) con YPFB, para la exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos dentro el territorio nacional con la empresa **"GLENCORE LTDA.",** para la exportación de **PETROLEO CRUDO** a diferentes países, al efecto el Ministerio de Hidrocarburos emitió la Resolución Ministerial N° 113/04, complementada por la Resolución Ministerial N° 125 del 8 de septiembre de 2005, por las que **autorizando a Chaco a realizar la exportación de hidrocarburos,** posteriormente la Superintendencia de Hidrocarburos (actual Agencia Nacional de Hidrocarburos) dictó la Resolución Administrativa N° 1238/04, disponiendo que se restrinjan sus volúmenes de venta de petróleo crudo para exportación, afectando los términos del citado Contrato suscrito con "GLENCORE LTDA.". Por tal motivo, se celebró una enmienda al primer contrato, ajustándolo a los parámetros derivados del requerimiento de la Superintendencia de Hidrocarburos, es así que en base a los permisos y demás elementos descritos, la Empresa Petrolera Chaco S.A., exportó 25.813,078 barriles de PETROLEO CRUDO RECONSTITUIDO BOLIVIAN BLEND por intermedio de COMINTER S.R.L. AGENCIA DESPACHANTE DE ADUANAS, con un valor FOB de US$ 1.063.860,10 (equivalente a Bs. 8.595.990,40), con lo cual la empresa petrolera Chaco S.A. señala que no ha incumplido ningún procedimiento aduanero vigente, y la plena legalidad de la exportación realizada por la Empresa Chaco S.A. queda reafirmada y ratificada de manera categórica en virtud de la **Resolución de Rechazo de Denuncia** (relativa al supuesto e inexistente delito de

contrabando), emitida por el Fiscal de Materia en fecha 24 de junio de 2005 y ratificada por la Fiscalía de Distrito en fecha 14 de julio de 2005, documentos que fueron acompañados a la respectiva solicitud de repetición ante la Gerencia Regional de la Aduana (Santa Cruz).

Así mismo la Empresa Petrolera Chaco S.A. señala que de acuerdo al CERTIFICADO ULEZR N° 355/05 de fecha 21 de abril de 2005, emitido por el Ing. Juan José Zehl García, Gerente Regional de la Aduana Santa Cruz, se establece que: "...Punto Dos: A la fecha **no existe adeudo tributario por la exportación de 4.103,95 m3 de petróleo reconstituido (25.825,91 barriles de Petróleo Crudo Reconstituido)".** Por afirmaciones arbitrarias del entonces Ministro de Hidrocarburos en sentido de que, supuestamente, la Empresa Petrolera Chaco S.A. no contaba con autorización para la exportación del Petróleo Crudo Reconstituido al momento de exportarse dicho producto el día 5 de febrero de 2005, y por presiones sociales y políticas que pretendían imputar a la Empresa Petrolera Chaco S.A. por el presunto delito de contrabando bajo presión e inducida a una errónea interpretación de las disposiciones normativas del Código Tributario, la Empresa Petrolera Chaco S.A. realizó el pago tributario indebido, que posteriormente fue objeto de la correspondiente Acción de Repetición presentada ante la Administración Aduanera.

La Empresa Petrolera Chaco S.A. en uso de la Figura Jurídica del "Arrepentimiento Eficaz", respecto al pago tributario indebido, interpretó erróneamente tanto el párrafo 11 del artículo 181 del Código Tributario, el cual señala que dentro de las sanciones aplicables en sentencia por el Tribunal de Sentencia en materia tributaria se encuentra, el Comiso de mercancías, y puntualmente señala que: "Cuando las mercancías no puedan ser objeto (de comiso, la sanción económica consistirá en el pago de una multa igual al cien por ciento (100%) del valor de las mercancías objeto de contrabando", como del artículo 157 del Código Tributario que indica que "Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario.", al considerar erróneamente que dichos artículos eran aplicables al caso concreto por lo que la Empresa Petrolera Chaco S.A. procedió a realizar el pago tributario indebido, correspondiente a la multa equivalente al 100% del valor de las mercancías objeto del supuesto contrabando, asumiendo que habría en dicho caso un "arrepentimiento eficaz" mediante memorial de 28 de marzo de 2008 presentó ante la Administración Tributaria Aduanera solicitud de restitución de la suma de US$ 1.063.860,20 (Bs 8.595.990,40) devolución de Bs 8.595.900,40, pago indebido realizado en fecha 31 de marzo de 2005 en aplicación del artículo 157 de la Ley 2492, la Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario, mediante Resolución Administrativa AN-GRSGR-0060/08 de 28 de abril de 2008, la ANB resolvió negativamente la Acción y, en consecuencia, rechazó totalmente la repetición incoada por la Empresa Petrolera Chaco S.A., frente a la negativa referida en el inciso

precedente, se interpuso Recurso de Alzada ante la entonces Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, actual Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz entidad que luego de la tramitación respectiva del recurso, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0061/2009 de 4 de mayo de 2009, confirmó la Resolución Administrativa ANGRSGR-0060/08, mediante la cual se rechazó la Acción de Repetición planteada por Chaco, por entender que el pago efectuado no tuvo como origen un "concepto tributario", es decir que dicho pago no ingresó a las arcas del Estado como tributo y que en consecuencia esa instancia no podía ordenar que se tenga como procedente la Acción de Repetición, al estar en desacuerdo con la evaluación y análisis realizado por la ARIT, dentro del plazo legal, se interpuso Recurso Jerárquico, ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), habiendo sido admitido y tramitado hasta la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2009 de 17 de julio de 2009, por la que la AGIT resolvió confirmar la Resolución de Alzada, y en consecuencia denegó la Acción de Repetición Iniciada por Chaco.

Señalan que la Resolución Administrativa AN-GRSGR-0060/08 de 28 de abril de 2008 emitida por la ANB y de los memoriales de respuesta a los Recursos de Alzada y Jerárquico, se puede evidenciar que entre los argumentos de rechazo utilizados por la ANB no se encuentra ninguno referido a la comisión de "Contrabando Contravencional" y la extinción del mismo por concepto del pago efectuado como "Arrepentimiento Eficaz", realizado por Chaco el 31 de marzo de 2005, sino que se utilizó otros argumentos como la Acción de Repetición por el pago indebido o en exceso de tributos aduaneros de importación, intereses y multas, señala que la ANB no reglamenta la devolución de pagos indebidos efectuados por conceptos correspondientes a ingresos propios de la ANB y cita expresamente: "constituyen ingresos propios de la Aduana Nacional los recursos generados por el producto de las multas por incumplimiento de contratos y contravenciones." y que el depósito efectuado por la Petrolera Chaco S.A. fue realizado en la cuenta 4169-3D-353 Ingresos Propios de la Aduana Nacional, código 167, motivo por el que sería considerado como ingreso propio y en consecuencia no sujeto a devolución, empero en ningún párrafo de la parte considerativa, y menos de la resolutiva, la ANB hizo mención a la existencia o extinción por efectos del instituto del "arrepentimiento eficaz" de la comisión de "Contrabando Contravencional" por parte de la Petrolera Chaco S.A. y simplemente la ANB se limita a establecer la ausencia de normativa reglamentaria que permita realizar esta devolución, es así que la decisión por parte de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de confirmar la Resolución Administrativa AN-GRSGR-0060/08 de 28 de abril de 2008 emitida por el Gerente Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz señala erróneamente que el pago efectuado por la empresa Petrolera Chaco S.A. no tuvo como origen ningún "concepto tributario", es decir que no ingresó a las arcas del Estado como tributo, en consecuencia esta instancia no puede ordenar que se tenga como procedente la acción de repetición, pues reiteramos que el art. 121 de la Ley 2492 (CTB), es totalmente claro al señalar que la acción de repetición es un medio que debe utilizar el sujeto pasivo para reclamar la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario como

indica la Ley N°2492 cuando la Ley y el reglamento, en el artículo 16 del DS N° 27310, no limitan de modo alguno la repetición de las multas tributarias cuyo pago ha sido indebido o en exceso, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria no se basa en más que en el hecho de que dicho ente considera que el pago indebido oportunamente efectuado por la empresa Petrolera Chaco S.A. no corresponde a un "concepto tributario", lo cual en sí mismo implica una contradicción, pues de ser así la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria no debería haber admitido el Recurso de Alzada interpuesto, puesto que de acuerdo con el artículo 197 del Título V del Código Tributario incorporado por la Ley 3092, la. Superintendencia Tributaria actual (Autoridad General de Impugnación Tributaria) no tiene competencia en las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley a la jurisdicción ordinaria, pero como ha admitido el Recurso se entiende que éste tiene una vinculación con actos de las Administraciones Tributarias relativos a cualquier tributo y, por consiguiente, no es razonable que la Autoridad Regional concluya que no existe un concepto tributario en el pago indebido, más aún cuando se ha demostrado, con anterioridad, que el pago está vinculado a un error de interpretación de la normativa tributaria al pagar una multa equivalente al 100% del monto del valor de la mercancía exportada cuando no correspondía hacerlo.

Consecuentemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria asevera que, si bien la exportación de crudo reconstituido no se encuentra gravada con ningún impuesto, al no haber presentado la autorización señalada en el parágrafo anterior, la Petrolera Chaco habría cometido contrabando al amparo de lo dispuesto en el Art. 181-b) de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano), ya que se habría realizado el tráfico de mercancías sin la totalidad de la documentación legal requerida para hacerlo, en este sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria determina de manera textual que: "...correspondía a la Administración Aduanera iniciar el proceso administrativo por contravención de contrabando establecido en el Capítulo 111 del Título IV de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, antes de que se inicie el proceso administrativo, fue la propia empresa Petrolera Chaco S.A., la que el 9 de marzo de 2005 presentó y reconoció ante la Administración Aduanera con un memorial planteando arrepentimiento eficaz...", entendiendo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pretende establecer, sin que esta situación hubiera sido planteada ni siquiera de manera somera por la Aduana Nacional de Bolivia, que el pago realizado por la Petrolera Chaco el 31 de marzo de 2005 impidió o evitó el inicio de acciones de parte de la Aduana Nacional de Bolivia para la determinación de contrabando como contravención, en atención a que hubiera operado el arrepentimiento eficaz establecido en el Art. 157 de la Ley 2492 (CTB).

Es así que se indica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria estableció, sobre la base de fundamento propio, y que el pago realizado por la Petrolera Chaco no fue un pago indebido ni en exceso, ya que el mismo se generó por la supuesta comisión de Contrabando Contravencional y en sustitución del comiso de las mercancías, en consecuencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria establece que el pago no fue para arrepentirse de la comisión del delito de contrabando, del cual fuera exonerado a la Petrolera Chaco, sino para

arrepentirse de la comisión de Contrabando Contravencional, si bien el proceso de impugnación tributaria tiene una regulación específica característica de una impugnación realizada en sede administrativa, las Autoridades de Impugnación Tributaria, se asemeja a la de un juez imparcial que debe pronunciar sentencia sobre los asuntos en litigio, en la actuación que hubieren sido demandados y con la equidad que nace de las leyes, señalando que este criterio legal implica que las autoridades que resuelvan las controversias no pueden alejarse del objeto de la misma, pues de lo contrario estarían resolviendo más allá de lo que se habría solicitado, implicando ello que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se ha pronunciado sobre determinados aspectos al margen de lo impetrado por las partes, convirtiendo la resolución en un falló "extra petita" que vulnera, el principio de legalidad y la garantía del debido proceso, ya que el mismo no cumplió con la coherencia, congruencia, y pertinencia que debe tener toda resolución que resuelva una controversia, haciendo notar que el mismo debería ser revocable por la autoridad jerárquica superior, al respecto, menciona el Auto Supremo N° 315 de 1 de septiembre de 2008, por el que la Sala Social y Administrativa. II de la Corte Suprema de Justicia estableció que tales violaciones al principio de legalidad y a la garantía al debido proceso, provocan la anulación de los fallos impugnados.

Hace notar que en ningún momento la empresa Petrolera Chaco S.A., asumió defensa por la supuesta comisión de Contrabando Contravencional, en las pruebas aportadas al proceso y en definitiva a todo el proceso, es esta situación que implica que la señalada resolución atenta directamente en contra de los principios de: defensa consagrado por el art. 119 de la Constitución Política del Estado que textualmente indica: "Las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan.... II. Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa..."; y el debido proceso tal como se encuentra prescrito en el numeral II del art. 115 del mismo cuerpo de leyes, que establece: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una fe justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", considerado que, si bien la Autoridad General de Impugnación Tributaria actúa bajo principios administrativos, entre los cuales se encuentra la verdad material, en este caso no podría ser utilizado como argumento válido que permita la subsistencia de tales violaciones, pues ello implicaría supeditar principios constitucionales a principios administrativos, situación inadmisible en un estado de derecho.

Señalan que la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no sólo va más allá de lo litigado sino que estaría sancionando como una contravención aduanera prescindiendo para ello de todo el proceso de determinación o sanción requerido por ley, violando las garantías al debido proceso y al principio de legalidad, ya que la autoridad competente para sancionar o imputar la supuesta contravención tributaria era la Aduana Nacional de Bolivia, de acuerdo con lo prescrito por los arts. 166 y siguientes de la Ley 2492. En consecuencia la Autoridad General de Impugnación Tributaria estaría tomándose atribuciones que no le competen, siendo éstas en consecuencia nulas de pleno derecho,

tal como se encuentra dispuesto en el art. 122 de la Constitución Política del Estado.

Se menciona que de acuerdo con lo que señala el inciso b) del art. 181 de la Ley 2492, comete contrabando el que realice tráfico de mercancías sin la documentación legal requerida o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o disposiciones especiales, en el último párrafo del mismo artículo establece que cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 10.000 (Diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda), la conducta será considerada contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo 111 del Título IV de la Ley 2492, en procedimiento establecido en el señalado Capítulo 111 del Título IV de la Ley 2492, establece que es competente para sancionar contravenciones tributarias la Administración Tributaria, en este caso la Aduana Nacional de Bolivia, arts. 166 y siguientes de la Ley 2492, las contravenciones tributarias se encuentran definidas en el art. 160 de la Ley 2492, siendo la aplicable en este caso, la descrita en el numeral 4 de este artículo, asimismo indican que el art. 165 de la Ley 2492, establece que las contravenciones en materia aduanera serán sancionadas con: "a) Multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda (50.-UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5000.- UFV's)...", en caso de que Chaco hubiera asumido la comisión de Contrabando Contravencional y en ese sentido haber operado el arrepentimiento eficaz, el pago por el mismo tendría que haber sido el equivalente a la totalidad de la deuda tributaria que en extremo habría alcanzado la máxima sanción establecida por el inciso a) del Art. 165 ter de la Ley 2492, es decir por el monte de 5000 UFV's y no al monto de US$ 1.063.860,20 equivalentes a Bs. 8.595.990,40, y por consiguiente, el saldo resultante de deducir a los Bs. 8.595.990,40 las 5000 UFV's de la deuda tributaria, debería ser considerado como pago indebido o en exceso realizado por Chaco por un concepto tributario y que no responde a ningún tipo de ingreso propio de la Aduana Nacional de Bolivia y que ha sido sometido a la acción de repetición descrita en antecedentes de este memorial.

Finalmente solicita se declare PROBADA su demanda y determinen la NULIDAD de obrados hasta el vicio más antiguo y sea hasta antes de la emisión de la resolución impugnada para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria administrando justicia se pronuncie sobre los aspectos objeto de la litis o impugnación deducida en contra de la Resolución Administrativa AN-GRSGR-0060/08 de 28 de abril de 2008, emitida por la Aduana Nacional de Bolivia y en consecuencia revoque las resoluciones de Alzada ARIT-SCZ/RA 0061/2004 de 4 de mayo y AN-GRSGR-0060/08 de 28 de abril, consiguientemente la procedencia de la acción de repetición interpuesta por la empresa Petrolera Chaco S.A. el 28 de marzo de 2008 o la REVOCATORIA de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2009 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia la procedencia de la acción de repetición interpuesta por la empresa Petrolera Chaco S.A.

CONSIDERANDO II: Que, admitida la demanda por decreto de 142, la autoridad demandada, se apersonó y por memorial (fs. 147 a 151) respondió en forma negativa a la demanda, indicando lo siguiente:

Que la empresa Petrolera Chaco S.A., el 5 de febrero de 2005, al amparo de la DUE C-3, realizó la exportación sin contar con la autorización expresa del Ministerio de Hidrocarburos, adecuando su conducta a la tipificación del ilícito de Contrabando Contravencional, con sujeción a los artículos 160, numeral 4 y 181 de la Ley 2492 (CTB).

Se indica que correspondía a la Administración Aduanera iniciar el proceso administrativo por contrabando, previsto en el Capítulo 111 del Título IV de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, antes de que se inicie el proceso administrativo, fue la propia empresa Petrolera Chaco S.A., la que presentó y reconoció ante la Administración Aduanera su arrepentimiento eficaz, al respecto, el art. 157 de la Ley 2492 (CTB), referido al Arrepentimiento Eficaz, señala: "Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario, salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas.

En el caso de delito de Contrabando, se extingue la sanción pecuniaria cuando antes del comiso se entregue voluntariamente a la Administración Tributaria la mercancía ilegalmente introducida al país, en ambos casos se extingue la acción penal".

Al efecto, se debe tener en cuenta que según el art. 181-11 de la Ley 2492 (CTB), cuando las mercancías no puedan ser objeto de comiso, la sanción económica consiste en el pago de una multa igual a cien por ciento (100%) del valor de las mercancías objeto de contrabando. En cuanto a la naturaleza y destino de dicha multa aplicable por la contravención de contrabando, el art. 29 del DS 25870 (Reglamento de la Ley General de Aduanas), establece que constituyen ingresos propios de la Aduana Nacional los recursos generados por: "b) el producto de las multas por incumplimiento de contratos y por contravenciones".

El demandante presentó un memorial ante la Administración Aduanera pretendiendo la acción de repetición para la devolución de sumas pagadas indebidamente, la Aduana Nacional de Bolivia hace conocer a la empresa Petrolera Chaco SA, por Resolución Administrativa N° AN-GRSGR-0060/08, de 28 de abril de 2008, el rechazo total de la acción de repetición solicitada por dicha empresa, señalando que el depósito efectuado por la Petrolera Chaco S.A. se realizó a la cuenta de Ingresos Propios de la Aduana Nacional de Bolivia Código N° 167, en aplicación del art. 16-1 del DS 27310 (RCTB) y el apartado V.A.3- c) del Procedimiento para la Acción de Repetición aprobado por la RD 01-017-04, el art. 16-1 del DS 27310 (RCTB), establece: "La acción de repetición dispuesta en los Arts. 121 y siguientes de la Ley

N° 2492 comprende los tributos, intereses y multas pagadas indebidamente o en exceso, quedando facultada, la Administración Tributaria, a detallar los casos por los cuales no corresponde su atención", en ejercicio de esta facultad, el apartado V.A.3-c) del Procedimiento para la Acción de Repetición aprobado por la Resolución del Directorio de la Aduana Nacional RD 01-017-04, determina que "no se aplicará a la devolución de pagos indebidos o en exceso efectuados por conceptos correspondientes a ingresos propios de la Aduana Nacional, previstos en el art. 29 del Reglamento a la Ley General de Aduanas".

Señalan que la resoluciones del Ministerio Público, nótese que la Resolución del Fiscal de Materia Caso GRSCZF006, emitida el 24 de junio de 2005, en el último párrafo de la parte considerativa, se refiere al último parágrafo del art. 181 del Código Tributario, el cual establece que cuando el valor de los tributos sea igual o menor a 10.000.- UFV la conducta se considerará contravención tributaria, debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo 111 del Título IV del señalado Código, Resolución ratificada por la Resolución de la Fiscalía de Distrito, de 14 de julio de 2005, cuyo penúltimo considerando, señala que "el arrepentimiento eficaz es un recurso que la ley franquea a un infractor para reparar un daño económico causado al Estado de modo inmediato, a cambio de no seguir la acción penal, en cuanto a su aplicación en el presente caso investigado, no está prohibido expresamente por lo que su aplicación por vía administrativa resulta enteramente legal".

La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que su fundamentación técnico jurídica contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico, se ajusta a la finalidad del establecimiento de la verdad material sobre los hechos, conforme exige el artículo 200-1 de la Ley 3092 (Título V del CTB) y responde a las cuestiones planteadas por las partes en la etapa recursiva, es decir, la causa, el objeto y el rechazo de la acción de repetición, por lo que dicha resolución no constituye un fallo "extra petita" y tampoco califica ni sanciona una contravención tributaria, como erróneamente arguye la empresa demandante, finalmente, en cuanto a la multa de 5.000 UFV's, cuya aplicación confusa pretende el demandante, se debe aclarar que tal como señala la NOTA del art. 165 del Texto Ordenado de la Ley 2492 (CTB), anexo N° 1 del DS 27947, el texto transcrito corresponde al art. 187 de la Ley 1990 (Ley General de Aduanas) que prevé la sanción de multa que va de 50 UFV's a 5000 UFV's para las contravenciones aduaneras tipificadas en el artículo 186 de la misma Ley, que no incluye a las contravenciones tributarias de contrabando y de omisión de pago, las cuales están tipificadas y sancionadas en disposiciones específicas contenidas en los artículos 181 y 165 de la Ley 2492 (CTB), por lo que la referida pretensión planteada por la empresa demandante, resulta impertinente e inaplicable en el caso de autos.

Concluyen señalando que la demanda contencioso—administrativa incoada por la Empresa Petrolera CHACO SA, carece de sustento jurídico-tributario y, por lo tanto, no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieran causado con la Resolución de Recurso Jerárquico,

erróneamente impugnada, solicitando a sus probidades declarar IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Empresa Petrolera CHACO SA, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0248/2009, de 17 de julio de 2009, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO III: Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia es atribuida por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, 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 Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

CONSIDERANDO IV: Que, de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:
1.- A fs. 1, se encuentra la DUE C-3 registrada el 01 de febrero de 2005, por la exportación de petróleo crudo reconstituido por un valor FOB de Bs. 10.664.505; el 05 de febrero de 2005, realizó la exportación definitiva, mediante ductos de petróleo crudo reconstituido, Según DUE C-3, en la cual Declaro un valor FOB de Bs. 8.595.990,40.

2.- A fs. 7, cursa la Nota de AN-PREDC-176/2005 dirigida al diputado Santos Ramiro Valverde referida a su denuncia de contrabando de Chaco S.A. para que en el plazo de 60 días presente documentos que validen la exportación y emita certificado de salida.

3.- A fs. 56, cursa el certificado emitido por el Banco Mercantil Santa Cruz que certifica el pago de fecha 31 de marzo de 2005, por concepto de la DUE C -3, mediante cheque No. 57415 del Banco de Crédito, por Bs. 8.617.268.

4.- A fs. 23 a 30, cursa la Resolución de Rechazo al Caso GRSCZF006, por no estar tipificado como contrabando y por no existir elementos para la imputación formal, como también se encuentra de fs, 31 a 38 la Ratificación de la Fiscaliza de Distrito a esa resolución.

5.- A fs. 67 a 71, cursa memorial en el que la Empresa Petrolera Chaco S.A. solicita la acción de repetición para la devolución de sumas indebidamente pagadas.

6.- A fs. 119 a 117, cursa la Resolución Administrativa RA No. AN-GRSGT-0060/08 de 28 de abril 2008, donde se rechaza la acción de repetición por ser parte de la cuenta de ingresos propios y no aplicarse en esta cuenta.

7.- A fs. 421 a 430 del anexo de fs. 401 a 521, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0061/2009 de 04 de mayo de 2009, que confirma la Resolución Administrativa RA No. AN-GRSGT-0060/08 de 28 de abril 2008.

8.- A fs. 501 a 512, se encuentra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2009 de 17 de julio de 2009 confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0061/2009 de 04 de mayo de 2009.

En base a los hechos expuestos, se tiene que en la presente demanda el objeto de controversia se circunscribe en determinar los siguientes aspectos de orden legal:

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico ha resuelto sobre puntos demandados o excedido lo solicitado y se convierte en un fallo extra petita.

2.- Si corresponde la sanción de contrabando, en una multa de Bs. 8.595.990,40. A la Empresa Petrolera Chaco S.A.

3.- Si corresponde o no la acción de repetición para la devolución de Bs. 8.595.990,40. A favor de la Empresa Chaco S.A.

1.- Respecto a que si la Resolución de Recurso Jerárquico ha resuelto puntos demandados o excedió lo solicitado lo que lo convierte en un fallo extra petita, debemos señalar la entidad demandante no especifica que fue lo otorgado o resuelto de forma extra petita, por lo tanto a este Tribunal no le es posible ingresar a mayor análisis al respecto, ya que de la lectura del recurso se ha resuelto punto por punto conforme a lo recurrido o pedido, quedando por este concepto inviable una nulidad del recurso jerárquico, como pretende el demandante.

2.- Con relación a si corresponde o no la sanción de contrabando, en una multa de Bs. 8.595.990,40. Al respecto antes de ingresar al análisis del caso, es pertinente determinar el concepto de pago, el cual remitiéndonos a los documentos existentes en el expediente, se extrae que fue realizado por una denuncia de exportación de petróleo crudo SIN AUTORIZACIÓN EXPRESA DEL MINISTERIO DE HIDROCARBUROS (fs. 53 de antecedentes administrativos), aspecto que se constituye en un delito de contrabando, motivo de la denuncia penal y el arrepentimiento eficaz va vinculado a esta denuncia.

De los antecedentes administrativos, se evidencia que Chaco SA, el 5 de febrero de 2005, al amparo de la DUE C-3, realizó la exportación definitiva de **petróleo crudo reconstituido,** declarando el valor FOB de Bs. 8.595.990,40.- Posteriormente, el 9 de marzo de 2005, presentó ante la Administración Aduanera un memorial indicando que con base en el principio de buena fe, se sometía al arrepentimiento eficaz, ante la posibilidad de contravenir lo dispuesto en el art. 181.I) de la Ley 2492 (CTB), por no contar con la autorización expresa del Ministerio de Hidrocarburos que especifique la facultad de exportación de petróleo crudo reconstituido, dando, en el caso de corresponder, la suma de Bs.

8.595.990.40, **equivalente al valor de la mercancía.** El 31 de marzo de 2005, realizó el pago en el Banco Mercantil S.A. bajo el concepto de **multa por Contravención** al Código 167 por la DUE C-3, mediante cheque No. 57415 del Banco de Crédito por Bs. 8.617.268.-. Posteriormente el 24 de junio de 2005, el Ministerio Público de Santa Cruz emitió la Resolución Fiscal, Caso GRSCZF006, por Delito de Contrabando, rechazando la denuncia efectuada por algunos diputados, la misma que el 14 de julio de 2005, fue ratificada por la Fiscalía de Distrito de Santa Cruz.

En cuanto a las sanciones existentes se considera que de acuerdo al Código Tributario existen dos formas de sanción, una al configurar el tipo penal que es remitida a la fiscalía y otra por vía administrativa que deriva en una sanción, en el caso de autos, la multa pagada por la empresa Petrolera Chaco S.A. se ha realizado por no contar con autorización expresa del Ministerio de Hidrocarburos, justificativo por lo que se remite este dinero a la cuenta de ingresos propios diferente a las provenientes de cuentas tributarias.

Por lo tanto el pago efectuado el 31 de marzo de 2005 a la (DUI) C-3, mediante cheque No. 57415 del Banco de Crédito, por Bs. 8.617.268 (Fs. 76 y 80 de los antecedentes administrativos), corresponde a actos que fueron calificados en su momento como Contrabando Contravencional y de persistir sin pago habría continuado con el proceso penal que después fue rechazado por no configurar el delito.

En este sentido la sanción de contrabando pagada, cuenta con una naturaleza diferente a la que corresponde a la Multa de omisión de pago y que tampoco se adecua a una multa por Incumplimiento que pudiera ser determinada en 5000 UFV, dejando claro que en este punto no existe contradicción, ni objeto que pudiera derivar en una nulidad de la resolución impugnada.

3.- Por último, si corresponde o no la acción de repetición para la devolución de Bs. 8.595.990,40. con relación a este punto, los arts. 121 y 122 de la Ley 2492 (CTB) establecen, que la acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario, señalando el procedimiento que el directo interesado debe seguir ante la Administración Tributaria, verificando si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva. Cuando se niegue la acción, el sujeto pasivo tiene expedita la vía de impugnación prevista en el Título 111 de este Código.

El art. 16 del DS 27310 (RCTB) establece que la Acción de Repetición

dispuesta en los artículos 121 y siguientes de la Ley 2492 comprende los **tributos, intereses y multas pagadas indebidamente o en exceso,** quedando facultada, la Administración Tributaria a detallar los casos por los cuales no corresponde su atención. La Administración Tributaria que hubiera recibido el pago indebido o en exceso es competente para resolver la acción de repetición en el término máximo de cuarenta y cinco (45) días computables a partir del día siguiente hábil de la presentación de la documentación requerida; en caso de ser procedente, la misma Administración Tributaria emitirá la nota de crédito fiscal por el monto autorizado en la resolución correspondiente.

No obstante lo expuesto el artículo único del DS 27493, de 14 de mayo de 2004, restringe la exportación de hidrocarburos líquidos, facultando al Ministerio de Minería e Hidrocarburos el otorgamiento de las autorizaciones de exportación de los mismos y el DS 27574 de 21 de junio de 2004, aprueba el Reglamento de Exportación de Hidrocarburos Líquidos cuyo art. 2 define a la autorización como el acto administrativo otorgado por el Ministerio de Minería e Hidrocarburos que faculta al solicitante a realizar la exportación de determinados volúmenes de hidrocarburos líquidos, siendo éstos petróleo crudo, petróleo crudo reconstituido y otros; y en el art. 3 señala que el Ministerio de Minería e Hidrocarburos otorgará autorizaciones expresas de exportación de hidrocarburos líquidos, por lo tanto este es un requisito para su exportación y no considerarse como contrabando la Autorización del Ministerio de Hidrocarburos.

En este entendido, las declaraciones de exportación se sujetan a determinados requisitos previstos en el art. 138 del DS 25870 (RLGA) determinando que la declaración de mercancías de exportación deberá presentarse, cuando corresponda, con las autorizaciones previas y certificaciones exigidas por disposiciones legales vigentes. En caso que se detecte la salida de mercancías sin cumplir con este requisito, la administración aduanera procederá al comiso de las mismas y las pondrá a disposición de autoridad competente, y el art. 29 del mismo decreto establece que constituyen ingresos propios de la Aduana Nacional los recursos generados por: *"b) el producto de las multas por incumplimiento de contratos y por contravenciones"*, como se configura en el presente.

En cuanto a las sanciones existentes debe considerarse que de acuerdo al Código Tributario existen dos formas de sanción previstas una al configurar el tipo penal, que es remitido a la fiscalía y otra por vía administrativa que deriva en una sanción, en este entendido la multa pagada se ha realizado por no contar con autorización expresa del Ministerio de Hidrocarburos, justificativo por lo que se remite este a la cuenta de ingresos propios diferente a las provenientes de cuentas tributarias.

De lo expuesto precedentemente, debemos indicar que existe en el código Tributario sanciones administrativas y sanciones penales,

es así que el art. 148 de la Ley 2492 (CTB) clasifica a los ilícitos tributarios en delitos y contravenciones y el art. 151 de la misma norma legal señala que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código. Asimismo, el numeral 4 del art. 160 de la citada ley, establece que son contravenciones tributarias, el contrabando cuando se refiere al último párrafo del art. 181 de la Ley 2492, contravención sancionada con el comiso definitivo de mercancías a favor del Estado.

El art. 181 de la Ley 2492 (CTB) determina que quien comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: **"b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales",** de conformidad con el párrafo II la sanción aplicable es el comiso de mercancías y cuando las mercancías no puedan ser objeto de comiso, la sanción económica consistirá en el pago de una multa igual al 100% del valor de las mercancías objeto de contrabando, que al haberse cumplido con el pago ha suprimido la sanción de contrabando que ahora se pretende restituir vía acción de repetición.

En base al conjunto de normas expuestas resulta evidente, que la Empresa Petrolera Chaco SA, exportó 25.825,91 barriles de **petróleo crudo reconstituido,** sin autorización del Ministerio de Minería e Hidrocarburos, **incurriendo en Contrabando Contravencional;** habiéndose acogido **voluntariamente al arrepentimiento eficaz,** pagando el monto de Bs. 8.617.268.- por concepto de **"multa contravención"** en la cuenta fiscal 4169-31D-353 Ingresos Propios de la ANB por el cien por ciento (100%) del valor de la mercancía exportada, sin contar con la autorización expresa del Ministerio de Minería e Hidrocarburos, antes de cualquier intervención de la Administración Aduanera, extinguiendo de esta manera la sanción de comiso por el ilícito Contravencional de Contrabando, razón por la cual no es procedente la acción de repetición por el pago de una contravención, no correspondiendo lo expresado por la empresa Petrolera Chaco S.A. en su recurso jerárquico que por interpretación errónea de los arts. 157 y 181-11 de la Ley 2492 realizó el pago tributario indebido por multa del 100% del valor de la mercancía objeto del supuesto **delito de contrabando** originado en una operación de exportación, pues el pago no fue realizado por concepto de contrabando penal sino que como fue demostrado precedentemente fue por Contrabando Contravencional en sustitución del comiso de la mercancía; por lo cual corresponde dejar firme la Resolución Administrativa WAN-GRSGR-0060/08, de 28 de abril de 2008.

Del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, ni vulnero

derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 130 a 139, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2009 de 17 de julio, dictada por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

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

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

SENTENCIA Nº 277 FECHA 25 de junio

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

Conforme

VOTO DISIDENTE: .....

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