Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

63

10-8-15 15:00 185

SALA PLENA

SENTENCIA: 375/2014.
FECHA: Sucre, 16 de diciembre de 2014.
EXPEDIENTE: 478/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Cooperativa de Servicio Telefónicos de Tarija (COSETT) contra la Superintendencia Tributario General.
MAGISTRADA RELATORA: **Rita Susana Nava Durán.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija COSETT Ltda.contra la Superintendencia Tributaria General, cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 102 a 111 impugnando la Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ /0275/2008 de 30 de abril de 2008, emitida por la Superintendencia Tributaria General; contestación de demanda de fs. 119 a 124; renuncia a réplica y el informe de la Magistrada relatora Rita Susana Nava Durán.

CONSIDERANDO I: Que la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija COSETT Ltda. representada por Rafael Pablo Antonio Canedo Daroca y Jeinhy Jury Garamendi Zeballos, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo la revocatoria total de la Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ /0275/2008 de 30 de abril de 2008 y se declare la prescripción de las obligaciones impositivas, bajo los siguientes fundamentos:

1. En el año 1990 mediante Decreto Supremo N° 22401 de 8 de enero de 1990, el Estado Boliviano favoreció a las cooperativas de todo el país para promocionar la adquisición de bienes de capital, y en cumplimiento a dicho Decreto Supremo se ordenó al Ministerio de Hacienda descuentos especiales del Gravamen Arancelario Aduanero e Impuesto al Valor Agregado y la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija acogiéndose a ese beneficio importó materiales y equipos para la tercera ampliación. Sin embargo, la Dirección General de Aduanas (actualmente Aduana Nacional de Bolivia) intentó hacer pagar a la Cooperativa montos adicionales al valor tributario de las importaciones e interpuestos los recursos administrativos emitió la Resolución Ministerial N° 1019 de 16 de septiembre de 1996 que declaró probada la supuesta defraudación fiscal, ante esta ilegalidad, se recurrió a la vía jurisdiccional, culminando esta vía con el Auto Supremo N° 142 de 6 de julio de 2001 que anula obrados hasta la Nota de Cargo 063/93 y dispone que la Aduana Nacional inicie un nuevo proceso de determinación de obligaciones tributarias respecto a las importaciones de la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija. Producida la anulación, la Administración de Aduanas prosiguió dos causas una penal por el delito de defraudación aduanera y un proceso de fiscalización.

2. Sobre la interpretación del Instituto de la Prescripción de acuerdo a la Ley 1340, se debe señalar:

   a) La autoridad demandada en la resolución impugnada señala que " *... se establece que COSETT no declaró el hecho generador que le correspondía...es decir, que no determinó verazmente que se produjeron hechos generados y tampoco determinó correctamente la cuantía correspondiente, por lo tanto, el término de la prescripción aplicable al presente caso es de siete años...*", sobre este aspecto, basta recordar que una cosa es declarar mal o incorrectamente un impuesto y otra muy distinta es no declarar y en el presente sí se declaró o dicho de otra forma más sencilla, la determinación ratificada por la autoridad demandada es producto de la revisión y recálculo que se hizo sobre específicas declaraciones de hechos generadores presentadas por el contribuyente y no sobre otros hechos con efectos tributarios no declarados. El postulado que expuso la autoridad demandada, es manifiestamente improponible, pues debe entenderse que la previsión del término prescriptivo de 5 años que establece el art. 52 de la Ley 1340, carecería por entero de substracto lógico al pretender que el legislador quiso que tal término prescriptivo fuese de circunscripta aplicación sólo para los casos en los que las declaraciones hubiesen sido correcta y debidamente presentadas, es decir solo para los casos en los que no hubiera necesidad de efectuar revisión ni recálculo alguno y por consiguiente, en los que la Administración Tributaria no tuviese interés ni necesidad de ejercer acción ninguna, consiguientemente el término de la prescripción aplicable al caso es el de 5 años que establece el parágrafo primero del art. 52 de la Ley N° 1340.
   b) La autoridad demandada afirma en la resolución: "*...resulta evidente que el término de la prescripción se suspendió durante todo el tiempo que estuvo en trámite el referido proceso contencioso tributario...*", ésta afirmación de la autoridad demandada entra a materializar otra franca vulneración del ordenamiento jurídico tributario, al otorgarle la calidad de causa de suspensión de la prescripción, al proceso contencioso tributario, que no se encuentra entre las causales de suspensión tipificadas en el art. 55 de la Ley 1340, pero aún más no le otorga a ese efecto suspensivo ningún límite determinado de temporalidad.
   c) Nuevamente se violenta el aludido art. 55 de la Ley 1340 cuando se afirma: "*XXVI. Asimismo, se observa que el 22 de septiembre de 2005, COSETT inició 3 recursos de alzada, faltando 2 meses y 28 días antes de completarse el término de 7 años. Durante la tramitación del recurso de alzada y jerárquico, se suspendió el término de la prescripción hasta el 20 de julio de 2006; en esta fecha se devuelven antecedentes a la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia, según consta en el Acta de Devolución de Antecedentes (fs. 150 del expediente STG/0064/TJA/0098/2006, fs. 151 del expediente STG/0063/TJA/0098/2006 y fs. 151 del expediente STG/0065/TJA/0098/2006). XXVII. El cómputo de la prescripción se reinicia el 21 de julio de 2006 y como quedaban 2 meses y 28 días para que concluyera el término de la prescripción, la nueva fecha para que se operará la prescripción para el presente caso era el 19 de octubre de 2006*". La anterior conclusión, una vez más

decide – contra lege- otorgándole efecto suspensivo de indeterminada perpetuación por el tiempo del litigio en sede administrativa e inclusive la autoridad demandada otorga a los recursos administrativos un doble efecto suspensivo, que los aplica de manera conjunta y en sumatoria dentro de la ilegal fórmula según la cual: suspensión de 3 meses por presentación de recurso más suspensión por todo el tiempo de sustanciación de los recursos, es igual a suspensión de la prescripción hasta 3 meses después de concluidos los recursos y/o que mediare la resolución definitiva en la instancia administrativa.

d) Otro manifiesto error, viene determinado por el injustificado argumento mediante el cual el demandado decide aplicar la normativa establecida en la Ley General de Aduanas para hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia y es que en lo concerniente a la aplicación que emerge del tercer parágrafo de la Disposición Transitoria Tercera del D.S. N° 27310 se debe aplicar la Sentencia Constitucional 0028/2005 de 28 de abril de 2005 que establece: "*...En materia tributaria, para la aplicación de la ley en el tiempo, debe considerarse el acaecimiento del hecho imponible, por cuanto éste genera un derecho adquirido en el contribuyente, el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible*". Interpretación de aplicabilidad que es la correcta y que de modo alguno confirió a las normas sobre prescripción contenidas en la Ley 1990 eficacia de retroactividad hasta el pretérito infinito.

e) Como si todo lo anterior aún fuese poco la autoridad demandada materializa una trasgresión legal al manifestar: "*...COSETT presentó recurso de revocatoria el 15 de marzo de 2004; ...por lo cual el término de prescripción se extendió por tres meses más...*", consecuencia de tal conclusión se otorga un efecto suspensivo sobre el término prescriptito de las acciones vinculadas a los hechos generadores que refieren las Declaraciones de Mercancías de Importación N° 5508788, 5508822, 5508835,5508863, 3668977 y 3466115, cuando el recurso de revocatoria tuvo por objeto la impugnación de una resolución determinativa cuya decisión a la fecha de ejecutoria versó sobre los hechos generadores correspondientes a otras Declaraciones de Mercancías de Importación que son absolutamente ajenas o distintas a los revisados y discutidos en el proceso contravencional resuelto.

f) La notificación con la Resolución Ministerial N° 1019 del Ministerio de Hacienda se habría constituido en el único actuado que podría adecuarse a una de las causales de interrupción de la prescripción establecidos en el art. 54 de la Ley 1340, sin embargo al declarar el Auto Supremo la nulidad e ineficacia de la Nota de Cargo 063/93 y de todas las actuaciones administrativas posteriores quedó nula e ineficaz dicha Resolución Ministerial.

g) El término de la prescripción corrió de manera simple y llana hasta la notificación con la Resolución Determinativa GRT-GR N° 02/2006 de 15 de diciembre de 2006, resolución que fue notificada el 20 de diciembre de 2006, por consiguiente al haber sido todos los hechos generadores perfeccionados en la gestión 1994, se tiene que la prescripción fue plenamente cumplida en fecha 31 de diciembre de 1999.

3. Sobre la fiscalización simultánea en competencia administrativa y judicial se debe advertir que la Gerencia Regional de Aduanas de Tarija pretendió procesar penalmente a ex - representantes de COSETT y dentro del proceso penal iniciado se incluyó como prueba principal las citadas Pólizas de Importación N° 3668977 y 3466115, sin embargo el fallo del tribunal declaró la inexistencia de responsabilidad penal para los acusados, lo cual causó cosa juzgada y por lo cual en las señaladas pólizas de importación se debió concluir o por lo menos ser separadas del proceso en sede administrativa, sin embargo en la nueva Resolución Determinativa GTR-GR N° 02/2006 de 22 de diciembre de 2006 se incluyeron las citadas pólizas. Esta premeditada inclusión de repetidas Declaraciones de Mercancías de Importación o Pólizas de Importación en la nueva determinación de Tributos, para su simultáneo procesamiento y persecución en la vía administrativa y judicial, dio lugar al nacimiento de nuevos vicios procesales administrativos, distorsionando la determinación de la deuda tributaria y convirtió a la Resolución Determinativa señalada en ilegal y anulable.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por decreto de fecha 9 de agosto de 2008 (fs. 37) y corrido traslado al Superintendente Tributario General (ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria) representada por Carlos Castañon Barrientos, éste responde a la demanda negativamente (fs. 119 a 124), solicitando se declare improbada la demanda, con el siguiente fundamento:
1. La Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija Ltda. (COSETT) aduce que existió mala interpretación realizada por la Superintendencia Tributaria General con relación al instituto de la prescripción conforme a la normativa de la Ley 1340, sobre este punto se debe señalar:

a) El importador COSETT a través de su Agencia Despachante de Aduana, únicamente declaró el hecho generador objeto de desgravamen del 5 % y no declaró el hecho generador sometido al gravamen arancelario consolidado del 10 %, tal como consta en la pólizas de importación N° 5508788, 5508882, 5508835, 5508850, 5508863, 3668977 y 3466115 presentadas en la gestión 1994. Por consiguiente, en el presente caso, el plazo de la prescripción se extiende a 7 años, entonces aplicando la forma de cómputo prevista en el art. 53 de la Ley 1340, a partir del 1 de enero del año siguiente aquel en que se produjo el hecho generador, se tiene que el plazo de la prescripción concluía el 31 de diciembre del 2001. Asimismo, el art. 55 de la misma Ley prevé que el curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos por parte del contribuyente desde la fecha de su presentación hasta 3 meses después de la misma, mediare o no resolución definitiva de la administración sobre los mismos. Considerando que los hechos generadores de las pólizas de importación mencionadas, se produjeron en el año 1994, el cómputo de la prescripción se inicio el 1 de enero de 1995 y debió concluir el 31 de diciembre de 2001 (7 años). Sin embargo, COSETT interpuso demanda contencioso tributaria contra la Resolución Ministerial N° 1019 dictada por el Ministerio de Hacienda. Al respecto, el art. 231 de la Ley 1340 dispone: *"La presentación de la demanda ante el Tribunal Fiscal determina la suspensión de la ejecución del acto,*

resolución o procedimiento impugnador". En aplicación a esta norma legal, la administración tributaria no solo estaba impedida de ejecutar la resolución impugnada, sino además se encontraba en un estado de inercia o inacción. Como se puede advertir, existe un vacío legal en las normas de la Ley 1340, en cuanto a los efectos jurídicos que genera la interposición de la demanda contencioso tributaria, en cuanto a la suspensión del cómputo del término de la prescripción, ante esta situación corresponde la aplicación del art. 7 de la Ley 1340 que establece: *"Los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes expresadas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de las otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular".* En este contexto, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia Constitucional 1606/2002 R, ha determinado que: *"...el art. 41 CTb, señala las causas de extinción de la obligación tributaria refiriéndose en su inc. 5) a la prescripción, la que se opera a los cinco años término que se extiende conforme lo dispone el art. 52 del mismo cuerpo de leyes sin señalar el procedimiento a seguir para su declaratoria. Sin embargo en caso de presentarse un vacío legal, el citado Código Tributario, ha previsto la analogía y supletoriedad de otras ramas jurídicas...".* Por otra parte, la Sentencia Constitucional SSCC 992/2005-R de 20 de diciembre de 2005 señala: *"...que el art. 307 del CTb, establecía que la ejecución coactiva no podía suspenderse por ningún motivo, exceptuando dos situaciones: a) el pago total documentado; y b) nulidad del Título constitutivo de la deuda, declarada en recurso directo de nulidad; en ese orden la SSCC 1606/2002 -R, estableció la aplicación supletoria de las normas previstas en el art. 1497 del Código Civil, para oponer en cualquier estado de la causa la prescripción".* Las citadas Sentencias Constitucionales claramente establecen la aplicación supletoria de las normas del Código Civil cuando existen vacíos legales en la Ley 1340.

b) En virtud de la supletoriedad prevista en el art. 7 de la Ley 1340 corresponde aplicar el art. 1493 del Código Civil que determina: *"La prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo".* En consecuencia con arreglo a lo dispuesto por el art. 1493 del Código Civil, el cómputo de la prescripción se suspende por el tiempo de duración del proceso contencioso tributario. Lo contrario implicaría la legitimación de una práctica ilícita mediante la cual, utilizando el proceso contencioso tributario, se lograría: 1) Suspender la ejecución de la resolución impugnada y consiguientemente, provocar la inercia o inacción forzosa de la administración para ejercer el derecho de determinar y cobrar los tributos, multas, intereses y recargos y 2) Permitir ilegalmente el transcurso del tiempo necesario para que se opere la prescripción, aprovechando que la Administración Tributaria está impedida legalmente para ejercer sus facultades y acciones por la interposición de la demanda contencioso tributaria hasta la conclusión del proceso, consiguientemente, el término de la prescripción se extendió hasta el momento en que la administración aduanera reasumió competencia, es decir, hasta la notificación con el decreto de ejecución de cúmplase emitido por el

Juzgado Coactivo Fiscal y Tributario de Tarija que tramitó la causa en primera instancia. En ese sentido, la instancia jerárquica solo pudo establecer la fecha de la primera actuación realizada por la Administración Aduanera después del proceso contencioso tributario que fue el 19 de noviembre de 2001.

c) En ese contexto, el cómputo de la prescripción para los actos de importación realizados en la gestión 1994, se inició el 1 de enero de 1995 y la demanda contencioso tributaria se presentó el 28 de febrero de 1998, de donde resulta que antes del inicio del proceso contencioso tributario habían transcurrido 3 años y 2 meses, de los 7 años del término de la prescripción, corriendo nuevamente el plazo el 19 de noviembre de 2001, fecha a partir de la cual la administración aduanera reasumió conocimiento y quedaba por transcurrir 3 años y 10 meses. En tal sentido el cómputo del término de la prescripción se reinicio el 20 de noviembre de 2001 y debió concluir el 20 de septiembre de 2005, sin embargo, COSETT presentó recurso de revocatoria, el 15 de marzo de 2004, por lo cual al tenor del art. 55 de la Ley 1340, el término se la prescripción se extendió por 3 meses más, es decir hasta el 20 de diciembre de 2005. Adicionalmente, el 22 de septiembre de 2005, COSETT inició 3 recursos de alzada, faltando 2 meses y 28 días antes de completarse el término de 7 años. Durante la tramitación del recurso de alzada y jerárquico, se suspendió el término de la prescripción hasta el 20 de julio de 2006, en esta fecha se devuelven antecedentes a la Gerencia Regional Tarija de la Aduana Nacional de Bolivia y el cómputo de la prescripción se reinicia el 21 de julio de 2006 y como quedaban 2 meses y 28 días para que concluyera el término de la prescripción, la nueva fecha para que operará la prescripción era el 19 de octubre del 2006. Asimismo, conforme a los antecedentes administrativos, el 18 de julio de 2006 se notificó a COSETT con la orden de fiscalización aduanera posterior, toda vez que se inició una nueva fiscalización durante la vigencia de la Ley N° 1990 y D.S. N° 25870, interrumpiéndose la prescripción de acuerdo al tercer párrafo del art. 22 de la Ley N° 1990.

2. La Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija (COSETT) arguye la premeditada inclusión de las Pólizas de Importación 3668977 y 3466115 que fueron objeto de juicio penal, en la nueva Resolución Determinativa GRT-GR N° 02/2006 de 22 de diciembre de 2006, para su simultaneo procesamiento y persecución en la vía administrativa y judicial y que la Superintendencia Tributaria no se pronunció sobre el valor de la cosa juzgada, producto de la ejecutoria de la Sentencia N° 05/2007, no obstante habérsele hecho conocer, situación que liberó de responsabilidad civil a COSETT.

a) En cuanto al supuesto doble procesamiento, inicialmente cabe señalar que el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia Constitucional 0551/2007-R de 3 julio de 2007, sobre el principio non bis idem ha determinado que: "*...Este principio no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, sino que también lo es al ámbito administrativo, cuando se impone a un mismo sujeto una doble sanción administrativa, o cuando se le impone una sanción administrativa y otra penal pese a existir las identidades antes*

anotadas (sujeto, hecho y fundamento). Conforme a esto, no existirá violación al principio non bis in idem, cuando alguna de las identidades no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o, finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto...". En el presente caso, la Sentencia N° 05/ 2007 de 19 de abril de 2007 dictada por el Tribunal Segundo de Sentencia de la Capital del Distrito Judicial de Tarija, en la parte de la declaración del hecho expresa: *"Que esta nueva reliquidación presentaba defectos por inobservancia a normativa administrativas, lo que causó un nuevo trabajo de determinación, donde se establece que ese hecho constituía no defraudación, sino una omisión de pago de tributos, lo que implica que la conducta ha dejado de ser delito, por otra parte esa nueva determinación de tributos ya no señala a los acusados como responsables, sino a COSETT como persona jurídica para el pago de la obligación omitida".* Asimismo, en la valoración de la prueba y votos del Tribunal, dicha sentencia determina que: *"...en el fundamento para el retiro de la acusación de la Aduana Nacional, esta institución afirma que existen indicios de omisión de pago cometido por parte de COSETT conforme a los arts. 160 y 165 del Código Tributario, invalidando así la defraudación aduanera objeto del presente proceso o existencia del delito atribuido y desestimando o apartando de la responsabilidad a los imputados para establecer como sujeto de la omisión a COSETT, desvirtuando así los dos informes GRT-JUF N° 73/2004 de 25 de marzo de 2004 (introducido como documental MP1) y el Informe Técnico GRT-FISC 057/2003 (MP6), que fueron los que la solicitud de la Aduana Nacional, dieron origen a la presente acción penal considerando que había defraudación".*

b) Claramente, se evidencia que la Sentencia 05/2007, si bien falla declarando absueltos del delito de defraudación a los imputados Pedro Pablo Paputsakis Flores y Claros Roberto Vaca Trigo, está resolución penal no se pronuncia sobre la responsabilidad civil resarcitora de COSETT, ni sobre la cuantía de la deuda tributaria determinaba en las pólizas N° 3668977 y 3466115, es decir solo contempla el juzgamiento de la conducta penal y personalmente de los imputados más no considera ni se pronuncia sobre la responsabilidad de la persona jurídica COSETT.

CONSIDERANDO III: Que al no haberse utilizado el derecho de réplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del cuerpo legal citado.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse dentro de los alegatos de la parte demandante, como objeto de controversia, la aplicación de la Ley 1990 (Ley General de Aduanas) a hechos generadores acaecidos antes de su vigencia, este Tribunal, en cumplimiento de la aplicación directa la Nueva Constitución Política del Estado de 9 de febrero de 2009 dispuesta por la Sentencia Constitucional N° 1922/2012 de 12 de octubre de 2012 que señala que : *"... los preceptos de una Constitución al*

entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigencia..." y del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180 parágrafo I de la Constitución Política del Estado en actual vigencia, que ha sido entendido por la Sentencia Constitucional como: *"...el cumplimiento* **(refiriéndose al principio procesal de eficacia)** *de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales..."(lo resaltado entre paréntesis ha sido añadido por este tribunal),* procede a resolver solo el punto de controversia referido precedentemente, ya que resuelto éste, se cumple el fin último de todo proceso en general que es la resolución del conflicto jurídico y en particular del proceso contencioso administrativo, que es el de control de legalidad de los actos administrativos, es decir el ajuste del acto administrativo a la Constitución, a las Leyes o Normas Reglamentarias. Además porque resuelta la controversia sobre la aplicación de la Ley 1990 a hechos generadores acaecidos antes de su vigencia, resulta intrascendente resolver los otros puntos de controversia.
Que en razón de lo anteriormente señalado, el punto de controversia, a ser resuelto de forma preferente por éste Tribunal es:
"Si se aplicó o no retroactivamente la Ley General de Aduanas (Ley 1990 de 28 de julio de 1999) a las Pólizas de Importación N° 5508788, 5508790, 5508822, 5508835, 5508850 y 5508863 *declaradas en 1994, antes de su vigencia".*

Que una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Para resolver la cuestión jurídica planteada, es necesario determinar la vigencia de Ley en el tiempo aplicable al presente caso, en ese sentido se tiene que la Jurisprudencia Constitucional prescrita en la Sentencia Constitucional N° 0125/2004 -R de 27 de enero de 2004, ha establecido que el principio de irretroactividad de la Ley tiene dos excepciones: a) la primera, es la retroactividad de la Ley, que se da cuando la aplicación retroactiva de las leyes esta prevista por la propia norma constitucional y b) la segunda es la ultractividad de la Ley, que determina que las normas prevalezcan en el tiempo, pese a su derogatoria o abrogatoria. Esta última es la que interesa al caso de autos y determina que en materia de norma sustantiva rige la ley del momento de la producción del hecho o acto y en materia adjetiva rige la norma con que se está procesando, salvo que ya se haya iniciado un procedimiento y entonces debe culminar con ese procedimiento. La indicada Sentencia Constitucional, referida a los casos de ultractividad de la Ley, señala explícitamente: *"...el primero, cuando un acto acontece en un momento determinado del tiempo, éste se somete a las normas vigentes en esa oportunidad, pero cuando se promulga una nueva norma que rige la misma, se aplica la norma anterior hasta concluir con el procedimiento establecido, pese a que coexiste otra norma (nueva) en el mismo tiempo; y el segundo, cuando se promulgan normas menos favorables a las vigentes, referente a*

actos que se han suscitado en vigencia de la anterior disposición, se aplican las primeras en base al principio de favorabilidad...". La jurisprudencia anterior no es contraria, a lo previsto en el Código Tributario vigente, que en su disposición transitoria primera dispone: "*Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las Leyes N° 1340, de 28 de mayo de 1992; N° 1455, de 18 de febrero de 1993; y N° 1990, de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias*", a lo que se debe añadir, que el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento al Código Tributario ha sido declarado constitucional por la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005, en lo referente a 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 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999.

2. En el presente caso, al producirse el hecho generador y la supuesta contravención tributaria o aduanera, en el periodo fiscal de 1994, por concepto de omisión de pago de tributos aduaneros de importación, se debe aplicar el Código Tributario de 1992 (Ley N° 1340), en cuanto a la tipificación y establecimiento de sanciones, por ser la norma vigente al momento de producirse el hecho generador o las supuestas contravenciones tributarias o aduaneras, empero al procesarse las anteriores conductas después de la anulación del Auto Supremo N° 142 de 6 de julio del 2001 desde la emisión de la Vista de Cargo de 17 de octubre de 2006, es aplicable el Código Tributario vigente del 2003, para fines del procedimiento a seguir.

3. Dilucidada la norma aplicar, es inexcusable referirse al Auto Supremo N° 142 de la Sala Social Administrativa Primera de 6 de julio de 2001 (fs. 18 a 21 del Segundo Anexo Administrativo) que anula la Nota de Cargo N° 063/93 y ordena en observancia del art. 282 del Código Tributario de 1992 realizar un nuevo proceso de determinación de tributos aduaneros. Como efecto del señalado Auto Supremo todo el proceso anterior queda anulado y se inicia un nuevo proceso de fiscalización, empero este nuevo proceso fue anulado por las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0088/2006, STG-RJ/0089/2006 y STJ-RJ/0090/2006 todas de 28 de abril de 2006, por las anteriores anulaciones recién se inicia el proceso de fiscalización el año 2006 con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior GRT001/2006 de 21 de junio de 2006 (fs. 2 del Segundo Anexo Administrativo) que es notificada en fecha 19 de julio de 2006 (fs. 7 del Segundo Anexo Administrativo), el señalado nuevo proceso de fiscalización dio por resultado la emisión de la Vista de Cargo N° AN-GRTGR-JUF 004/2006 de 17 de octubre de 2006 y posteriormente su conclusión con la Resolución Determinativa N° GRT-GR N° 02/2006 de 15 de diciembre de 2006.

4. De una revisión exhaustiva de la Vista de Cargo N° AN-GRTGR-JUF 004/2006 de 17 de octubre de 2006 y de la Resolución

Determinativa N° GRT-GR N° 02/2006 de 15 de diciembre de 2006, se evidencia que en éstas establecen el cargo de omisión de pago de las Pólizas de Importación N° 5508788, 5508790, 5508822, 5508835, 5508850 y 5508863 por Gravamen Arancelario Consolidado según lo prescrito en los arts. 160 y 165 del Código Tributario, es decir la tipificación de la contravención tributaria es la omisión de pago y no se hace mención a la Ley General de Aduanas (Ley N°1990).

5. En el presente caso, tratándose de las Pólizas de Importación N° 5508788, 5508790, 5508822, 5508835, 5508850 y 5508863 de la gestión 1994, se debe aplicar el principio de verdad material previsto en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado, que significa conforme a la Sentencia Constitucional N° 1125/2010-R de 27 de agosto de 2010 que: *"...el juzgador está obligado, a momento de emitir sus resoluciones, a observar los hechos tal como se presentaron y analizarlos dentro de los acontecimientos en los cuales encuentran explicación o que los generaron, de ello se infiere que la labor de cumplimiento de este principio implica un análisis de los hechos ocurridos en la realidad, anteponiendo la verdad de los mismos antes que cualquier situación, aunque, obviamente, sin eliminar aquellas formas procesales establecidas por la ley que tienen por finalidad resguardar derechos y garantías constitucionales. El ajustarse a la verdad material, genera la primacía de la realidad fáctica sobre la aparente verdad que pueda emerger de los documentos; aplicando este principio, debe prevalecer la verificación y el conocimiento de los hechos, sobre el conocimiento de las formas...".*

6. Siendo aplicable el principio de verdad material, es decir la primacía de la realidad fáctica sobre la verdad formal, se debe aplicar para la tipificación y sanción de las contravenciones tributarias o aduaneras, el Código Tributario de 1992, ya que la Ley General de Aduanas de 28 de julio de 1999 y el Código Tributario de 2003 fueron puestos en vigencia posteriormente a la supuesta comisión de las contravenciones tributarias, cabe destacar, que tanto la Vista de Cargo N° AN-GRTGR-JUF 004/2006 de 17 de octubre de 2006 y de la Resolución Determinativa N° GRT-GR N° 02/2006 de 15 de diciembre de 2006, tipifican la conducta de la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija (COSETT) como por omisión de pago de los tributos aduaneros de importación y se fundan en los arts. 160 y 165 del Código Tributario del 2003, es decir en la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160 num. 3 y el tipo de contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 del Código Tributario del 2003. Sin embargo, la señalada contravención de omisión de pago no existía en el Código Tributario de 1992 y tampoco existía en la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990) sin las modificaciones efectuadas por la Ley 2492, al momento de producido el hecho generador del tributo o comisión de la conducta contravencional.

7. En conclusión, al haberse iniciado proceso de fiscalización contra la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija (COSETT) por omisión de pago de los tributos aduaneros de las Pólizas de Importación N°

5508788, 5508790, 5508822, 5508835, 5508850 y 5508863 y la contravención tributaria tipificada en el Código Tributario del 2003 (Ley Nº 2492) no se encontraba tipificada en el Código Tributario de 1992 (Ley Nº 1340), el proceso de fiscalización ha sido realizado indebidamente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en ejercicio de lo establecido en el art. 10. I de la ley Nº 212, declara **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 102 a 111, interpuesta por la Cooperativa de Servicios Telefónicos de Tarija (COSETT) contra la Superintendente Tributario General, cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja si efecto la Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ/0275/2008 de 30 de abril de 2008 y consiguientemente se dejan sin efecto la Resolución STG-CBA/0233/2007 de 27 de diciembre del 2007, la Vista de Cargo Nº AN-GRTGR-JUF 004/2006 de 17 de octubre de 2006 y la Resolución Determinativa Nº GRT-GR Nº 02/2006 de 15 de diciembre de 2006.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste 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

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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