

## **RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0096/2005**

**La Paz, 5 de agosto de 2005**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/LPZ/RA0059/2005, de 19 de mayo de 2005, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional La Paz.

Sujeto Pasivo: **ALMACENES LA PAZ S.A. "ALMAPAZ SA"** representada legalmente por Ajenadro Vega Denker

Administración Tributaria: **Administración de Aduana La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia "ANB"**, representada legalmente por Kattia Ugarte Llosa

Número de Expediente: **STG/0076//LPZ/0023/2005**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Administración de Aduana Interior La Paz de la "ANB" (fs. 536-342 del expediente); la Resolución STR/LPZ/RA 0059/2005, del Recurso de Alzada (fs. 529-533 del expediente), el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0096/2005 (fs. 580-589 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado, y

### **CONSIDERANDO I:**

#### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

En 14 de junio de 2005, Kattia Ugarte Llosa en representación de Rubén Ramiro Márquez Salazar Administrador de Aduana Interior La Paz de la "ANB", conforme se acredita del Testimonio 450/2004 de 02 de diciembre de 2004, presentó Recurso Jerárquico (fs. 536-542 del expediente), contra la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0059/2005 de 19 de mayo de 2005, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz, con los siguientes argumentos:

- i. El representante legal de "ALMAPAZ SA" fue legalmente notificado en 18 de septiembre de 1998 con la Nota de Cargo 15/98 de 4 de septiembre de 1998, por lo que ahora mal puede pretender alegar desconocimiento de la misma e indicar que recién fue notificado el 18 de septiembre de 2004. Adicionalmente, una vez que el contribuyente fue notificado con dicha Nota de Cargo, tenía 20 días para presentar

descargos, pasado dicho término se dictó Resolución Administrativa LAPLI 00619-04 de 28 de diciembre de 2004, conforme al art. 169 de la Ley 1340 o anterior Código Tributario (CTb).

- ii. Aduce que por Auto Administrativo LAPLI 00021-04 de 15 de enero de 2004, y de conformidad con el art. 7 de la Ley 1340 (CTb), en aplicación supletoria del art. 109 del Código de Procedimiento Civil, se dispuso la Reposición de Obrados del expediente instaurado en base a la Nota de Cargo 15/98, el que fue notificado a “ALMAPAZ SA” y debido a que no presentó descargos, se emitió el Auto Administrativo LAPLI 00453-04 de 25 de octubre de 2004, por el que se dispuso dar por repuesto el expediente sobre la base de la Nota de Cargo 15/98 girada contra “ALMAPAZ SA”. Esta empresa, en el presente caso se ha constituido plenamente en responsable por la mercancía que se encontraba bajo su tuición conforme al art. 11 de la Ley General de Aduanas (LGA).
- iii. Rebate la Resolución de Alzada, porque tal como establece el art. 13 de la Ley 1340 (CTb), los tributos son prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige para el cumplimiento de sus fines, por lo que como representante del Estado, considera que el monto de los tributos consignados en la Nota de Cargo 15/98 no pueden quedar sin efecto. Por otra parte, señala que el presente caso se enmarca plenamente a lo dispuesto en el art. 15 y el segundo párrafo del art. 18 de la Ley 1340 (CTb).
- iv. Indica que en aplicación de lo establecido por el art. 39 inc. 2) de la Ley 1340 (CTb) y por el Testimonio 672/1993 relativo al Contrato de Concesión, suscrito entre el Ministerio de Hacienda y ALMAPAZ SA, que en su cláusula sexta, num. L), el concesionario, ante la pérdida o destrucción dentro del recinto aduanero, por falta de previsión o protección o por cualquier causa imputable a él, deberá pagar los tributos aduaneros que Aduanas dejó de percibir por tal concepto y resarcir los daños emergentes al consignatario. De esta manera surgieron tres tipos de responsabilidades: administrativa-tributaria, civil y penal.
- v. Asimismo, aduce que dicha mercancía perdida debió ser rematada judicial o administrativamente conforme al DS 24440 y de esta manera se cubrían los tributos aduaneros adeudados actualizados, más intereses, multas, almacenaje y otros, cuantificados a partir de la fecha en que se generó la obligación de pago de los tributos de la mercancía, si ésta no hubiera sido extraviada por “ALMAPAZ SA”.

vi. Finalmente, indica que al haber una apreciación errónea del procedimiento de pago de tributos mediante Nota de Cargo 15/98 por la mercancía extraviada, este hecho habría derivado en grave perjuicio al Estado, al dejar sin efecto la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04 de 28 de diciembre de 2000, solicitando se revoque la Resolución de Alzada y se confirme en todas sus partes la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04 de 28 de diciembre de 2004.

## **I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución STR/LPZ/RA 0059/2005, de 19 de mayo de 2005, del Recurso de Alzada (fs. 529-533 del expediente) pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz, REVOCA la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04, de 28 de diciembre de 2004 y consiguientemente deja sin efecto la obligación tributaria de \$us98.917.- atribuida a "ALMAPAZ SA", salvando los derechos de la Administración de Aduana Interior El Alto a la vía llamada por Ley, bajo los siguientes fundamentos:

- i. Tratándose de la determinación del Gravamen Arancelario Consolidado (GAC) e Impuesto al Valor Agregado (IVA) contra "ALMAPAZ SA", en la suma de \$us98.917.- por hechos ocurridos en las gestiones 1994-1995, de conformidad a los arts. 33 y 81 de la Constitución Política del Estado (CPE), la Ley aplicable en la parte formal y material de la determinación tributaria, es la Ley 1340 (CTb).
- ii. Bajo el principio de legalidad establecido en el art. 26 de la CPE, ningún tributo es obligatorio sino cuando es establecido conforme a las prescripciones de la CPE y de acuerdo al principio de reserva legal, sólo la ley puede definir el hecho generador de la relación tributaria e indicar el sujeto pasivo. Es así que el art. 37 de la Ley 1340 (CTb), establece que el hecho generador es el expresamente determinado por Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.
- iii. El art. 4 de la Ley 843, establece que el hecho generador del IVA en operaciones de importación, se perfecciona en el momento del despacho aduanero; y los arts. 2 y 4 del DS 22775 establecen que en el caso del IVA y GAC, aplicables a las importaciones, el hecho generador se perfecciona en el momento del registro de las pólizas en la Sección Operaciones de la Aduana respectiva y que la obligación recién es exigible después que las mercancías han sido objeto de reconocimiento por el Vista de Aduana.

iv. De acuerdo a los antecedentes del presente proceso, así como la Nota de Cargo 15/98 y Resolución Administrativa LAPLI 00619-04 impugnada, la obligación atribuida por Aduanas a "ALMAPAZ SA", no surge de la realización de un hecho generador de tributos previsto en la Ley 843, DS 22775 u otra disposición legal y por tanto, no nace del poder de imperio que ejerce el Estado para la imposición de tributos y contribuciones debido a que:

- La pérdida de mercancías en depósito aduanero, por extravío, hurto o destrucción antes o sin que se produzca el despacho aduanero, materialmente no se halla configurada por Ley como hecho generador, que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria del IVA y del GAC, conforme al art. 37 de la Ley 1340 (CTb).

- Al no configurarse el hecho generador del IVA y GAC en la pérdida de mercancías en depósito aduanero, ni haber nacido al derecho la obligación tributaria de "ALMAPAZ SA", no se constituye en sujeto pasivo en calidad de contribuyente, previsto en el art. 22 de la Ley 1340 (CTb).

- Al no materializarse el hecho generador del IVA y GAC en ninguna otra persona natural o jurídica, "ALMAPAZ SA" tampoco se constituye en sujeto pasivo en calidad de "responsable", previsto en el art. 27 de la Ley 1340 (CTb). Asimismo si no se configura ninguna de las situaciones previstas en los arts. 28, 29, 30 y 31 de la citada Ley, ya que dicha empresa no fue mandataria ni tenía la responsabilidad de administrar y disponer las mercancías extraviadas sino era un depositario de ellas en proceso de importación, responsable de su guarda y custodia.

v. Además indica que con la Ley 1990 de 28 de julio de 1999, arts. 9, 10 y 11, recién se instituye la responsabilidad de los concesionarios de depósitos aduaneros, para el pago de tributos aduaneros, en calidad de sujeto pasivo de la obligación de pago en aduanas por pérdida o sustracción de mercancía en los depósitos aduaneros, por lo que no puede ser aplicada retroactivamente.

vi. Finalmente, hace hincapié en que el Contrato entre el Ministerio de Hacienda y "ALMAPAZ SA", si bien en su cláusula sexta inc. L), indica que el concesionario se obliga frente al Estado a pagar los tributos aduaneros "en compensación" al crédito fiscal que la Administración Aduanera dejó de percibir en los casos de pérdida o destrucción, se debe tener presente que el Estado actuó como persona jurídica de derecho privado, en consecuencia, siendo la responsabilidad enteramente civil, se debe determinar el cumplimiento de la obligación por la vía establecida en los arts. 31 inc. b) y 35 de la Ley 1178 (De Control Gubernamental) y no por la vía de determinación de oficio previsto en los arts. 133 y siguientes de la Ley 1340 (CTb).

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el procedimiento administrativo de impugnación mediante el Recurso de Alzada, contra la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04, se inició en **19 de enero de 2005** (fs. 312-315 del expediente), como se evidencia del cargo de presentación del Recurso. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal**, corresponde aplicar al presente recurso el procedimiento administrativo de impugnación establecido en el Título III de la referida Ley 2492 (CTB) y las normas reglamentarias conexas. Asimismo, en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos, esto es la Ley 1340 (CTb).

## **CONSIDERANDO III**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

En 20 de junio de 2005, mediante nota CITE: STRLP-CPF/0175/2005, de 17 de junio de 2005, se recibió el expediente LPZ/0023/2005 (fs. 1-545 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 20 de junio de 2005 (fs. 546-548 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 29 de junio de 2005 (fs. 556 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350 vence en **08 de agosto de 2005**, por lo que, la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de Hecho.**

- i. En 26 de julio de 1993, según Testimonio 572/1993 (fs. 49-62 de antecedentes administrativos), "ALMAPAZ SA" y el Ministerio de Finanzas, suscribieron Contrato de Concesión de Prestación de Servicios por un período de seis años para la gestión y control del Recinto Aduanero Interior de El Alto. Dicho Contrato, en el inc. L) de su cláusula SEXTA indica que: "En caso de que alguna mercancía se hubiese perdido o destruido, dentro del recinto aduanero, por falta de previsión o protección o por cualquier causa imputable al EL CONCESIONARIO, este deberá pagar los tributos aduaneros que la Dirección General de Aduanas dejó de percibir por tal concepto y resarcir los daños emergentes al consignatario".

- ii. En 4 de septiembre de 1998, la Administración Aduanera Interior La Paz de la “ANB” giró la Nota de Cargo 015-98 contra “ALMAPAZ SA” (fs. 2 del Anexo II de antecedentes administrativos), por la suma de \$us39.094.- por concepto de “GAC” e “IVA”, que más intereses y mora a esa fecha, alcanzó a un total de \$us98.917.- por las mercancías extraviadas en sus almacenes, de conformidad a instrucciones de la Dirección General de Aduanas y en Base al Informe Técnico 264/98 elaborado por el Vista de Aduana Guillermo Kushida. En 18 de septiembre de 1998, “ALMAPAZ SA” fue notificada con la mencionada Nota de Cargo 015-98 (fs. 2vta. del Anexo II de antecedentes administrativos).
- iii. En 15 de enero de 2004, la Administración de la Aduana Interior La Paz de la “ANB”, emitió el Auto Administrativo LAPLI 00021-04 (fs. 24 de antecedentes administrativos, carpeta de reposición), en el que señala que teniendo en cuenta que en esa Administración Aduanera no cursan antecedentes originales relativos a la Nota de Cargo 015-98, y de conformidad a las previsiones del art. 7 del Código Tributario, en aplicación supletoria del Art. 109 del Código de Procedimiento Civil, dispuso la Reposición de Obrados del expediente correspondiente al proceso administrativo instaurado en base a la Nota de Cargo 15/98, de 4 de septiembre de 1998. Este Auto Administrativo fue notificado en 21 de octubre de 2004 a “ALMAPAZ SA” (fs. 90 de antecedentes administrativos, carpeta de reposición).
- iv. En 25 de octubre de 2004, la Administración de la Aduana Interior La Paz de la “ANB”, emitió el Auto Administrativo LAPLI 00453-04 (fs. 98 de antecedentes administrativos, carpeta de reposición), por el que se da por repuesto el expediente de dicho proceso administrativo.
- v. En 30 de diciembre de 2004, la Administración de la Aduana Interior La Paz de la “ANB”, notificó mediante cédula a “ALMAPAZ SA” con la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04 (fs. 165-166 y 170 de antecedentes administrativos, carpeta de reposición), en la que señala que no obstante del tiempo transcurrido desde la Nota de Cargo 15/98, “ALMAPAZ SA” no ha ofrecido prueba de descargo alguna, ni presentado documentación relacionada con el expediente del cargo, por lo que resuelve mantener firme y subsistente la Nota de Cargo 015-98 por \$us98.917.- debiendo conminársele al pago con accesorios de conformidad a los arts. 58 y 59 de la Ley 1340 (CTb).

#### **IV.1.2. ALEGATOS DE LAS PARTES.**

En 19 de julio de 2005, venció el plazo para presentación de alegatos, por lo que se emitió el informe STG/CPF/PA/0076/ 2005 de 20 de julio de 2005, en el que se

establece que ninguna de las partes presentó alegatos. Sin embargo en fecha 25 de julio de 2005, fuera del término establecido en el procedimiento administrativo de impugnación tributaria (DS 27350), la Administración Aduanera presentó los mismos que ratifican plenamente los términos del Recurso Jerárquico.

## **IV. 2. Antecedentes de Derecho.**

### **i. Constitución Política del Estado (CPE)**

**Art. 26.** Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución...

### **ii. Ley 1340 o anterior Código Tributario (CTb)**

**Art. 4.** Sólo la Ley puede:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; **definir el hecho generador de la relación tributaria**, fijar la tasa o el monto del tributo, la base imponible de su cálculo e indicar el sujeto pasivo (las negrillas son nuestras).

**Art. 22.** Es **sujeto pasivo** la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

**Art. 24.** Son **contribuyentes** las personas en las que se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

**Art. 27. Responsables** son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por mandato expreso de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

**Art. 37.** Hecho generador o imponible es el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**Art. 170.** La Resolución que establezca la determinación debe contener las siguientes constancias:

2. Indicación del Tributo y del periodo fiscal correspondiente.
4. Fundamentos legales de la decisión.

### **iii. Ley 843.**

**Art. 4.-** El hecho imponible se perfeccionará:

**d)** En el momento del despacho aduanero, en el caso de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia.

#### **iv. Anexo al Decreto Supremo 22775**

##### **Art.4.- (OBLIGACIONES TRIBUTARIAS)**

Para efectos de la tributación mencionada en el art. 2, el hecho generador o imponible de la obligación tributaria se configura en el momento del registro de las pólizas en la Sección Operaciones de la Aduana respectiva y la obligación es exigible inmediatamente después que las mercancías han sido objeto de reconocimiento por el Vista de Aduana.

### **IV.3. Fundamentación Técnico Jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

- i. La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular si existe una obligación tributaria (*an debeat*); quien debe honrarla (*sujeto pasivo*) y el importe de la deuda (*quantum debeat*) como tributo al fisco.
- ii. En este sentido, debemos entender que la determinación de la deuda por la Administración Tributaria, es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, es decir, que para declararse la existencia de un crédito tributario (*norma material*), debe con carácter previo ocurrir o en otras palabras materializarse la circunstancia fáctica e hipotética descrita en la ley que haga nacer la obligación tributaria (*hecho imponible*). Este hecho imponible tiene 3 características: 1) debe poder atribuirse a alguien, es decir, se debe individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación que objetivamente fue descrita (*aspecto personal*); 2) se debe tomar en cuenta el momento en que se configuró o debe configurarse el hecho generador o imponible (*aspecto temporal*); y 3) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible (*aspecto espacial*).
- iii. En este marco, la Resolución Determinativa o Administrativa que declara la existencia o inexistencia de una obligación tributaria es el resultado de un procedimiento, dirigido a establecer fehacientemente los elementos ya mencionados. Asimismo, formalmente, los actos definitivos de la Administración Tributaria requieren cumplir con los requisitos, definidos por la Ley Ley1340 (CTb) en su art. 170, aplicable sustantivamente en sujeción a la Disposición Transitoria Primera de la Ley 2492 (CTB), dentro los cuales se encuentra el indicar y precisar, entre otros, el tributo omitido, el periodo fiscal correspondiente y los fundamentos legales de la decisión.



- iv. La Administración Aduanera a momento de dictar la Resolución Administrativa LAPLI 00619-04, si bien formalmente dicha resolución cumple con los requisitos para ser válida, desde el punto de vista sustancial o material dicha Resolución no es el resultado de una determinación tributaria *stricto sensu*, puesto que “ALMAPAZ SA” no es sujeto pasivo por los tributos que sus clientes (depositarios de mercadería) deben pagar al Estado, sino que “**contractualmente**” asume frente al Estado en caso de pérdida de mercancías en su depósito, el pago de los tributos que dejó de percibir el Estado boliviano por dicha pérdida o extravío.
- v. La referida relación contractual, no implica que por Ley “ALMAPAZ SA” se convierta en sujeto pasivo, sustituto o responsable frente a la Administración Aduanera, puesto que la atribución de la obligación tributaria y del hecho generador (elemento personal), solo puede ser imputada a una persona por Ley de la República y no por un contrato de naturaleza administrativa, civil, comercial o de cualquier otra índole. Sin perjuicio de que la Administración Aduanera pueda a través de los medios judiciales establecidos por Ley, perseguir el cumplimiento contractual de “ALMAPAZ SA”, como deudor contractual.
- vi. En efecto, la Resolución Administrativa impugnada se fundó en la Nota de Cargo 15/98 por tributos de mercadería extraviada o sustraída de almacenes de “ALMAPAZ SA”, que nace de la aplicación de la cláusula SEXTA del contrato de Concesión elevado a categoría de instrumento público mediante Testimonio 572/93, suscrito entre el Ministerio de Finanzas (ahora Ministerio de Hacienda) y “ALMAPAZ SA”. Es decir, la Resolución Administrativa impugnada emerge de una relación de un Contrato de Concesión y no se origina de la verificación de un hecho generador o imponible previsto en la Ley 1340 (CTb), 843 u otra disposición legal tributaria, por lo que mal puede contener correctamente los requisitos sustanciales de validez de una Resolución Determinativa.
- vii. A mayor abundamiento, en el caso que nos ocupa, la pérdida de mercancía en recinto aduanero, por extravío, hurto o destrucción, antes o sin que se produzca el despacho aduanero, no se encontraba configurada como hecho generador que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria o de pago antes de la vigencia de la Ley 1990 (LGA) de 28 de julio de 1999, por lo que, al no existir verificación de un “hecho imponible” en el presente caso y por tanto tampoco obligación tributaria, mal puede considerarse a “ALMAPAZ SA” como sujeto pasivo en este caso, no correspondiendo calificar como sujeto pasivo o responsable de una obligación tributaria que no se ha configurado, sin perjuicio del derecho contractual que asiste a la Administración Aduanera al cobro en la vía jurisdiccional competente.

Por los fundamentos técnicos legales determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR/LPZ/RA 0059/2005, de 19 de mayo de 2005, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

**POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución STR/LPZ/RA 0059/2005, de 19 de mayo de 2005, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por “ALMAPAZ SA” contra la Administración Aduanera, salvando los derechos de la Administración Aduanera Interior La Paz de la “ANB” a recurrir a la vía jurisdiccional competente llamada por Ley, para el cobro de sus adeudos contractuales, sea conforme dispone el art. 23-I inc. b) del DS 27350.

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

Fdo. Lic. Ramiro Cabezas Masses  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO GENERAL a.i.  
Superintendencia Tributaria General