

RESOLUCION ADMINISTRATIVA STR-SCZ/N° 0010/2007

Recurrente : MAXUS BOLIVIA INC. SUCURSAL BOLIVIA
Representante Legal : Miriam Cecilia Limpias Ortiz
NIT : 1028571020

Recurrido : Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana
Nacional (AN)
Representante Legal : Damián David Alfaro Lanza

Acto Definitivo Recurrido : Resolución Determinativa N° AN-GRSGR
111/06 de 1° de agosto de 2006

Expediente N° : **SCZ/0121/2006**

Santa Cruz, 12 de enero de 2007

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 146-156, el Auto de Admisión a fs. 157, la contestación de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (AN), cursante a fs. 161-164, el Auto de Apertura de Término Probatorio a fs. 165, las pruebas ofrecidas, el Informe Técnico Jurídico ST-SCZ/ITJ/IT N° 0010/2007 de fecha 11 de enero de 2007, emitido por la Intendencia Tributaria; y todo cuanto ver convino y se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

1.1 Antecedentes

La Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN), emitió la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-111/06, de 01/08/06, notificada al contribuyente el 04 de agosto de 2006, señalando que en vista de que los Certificados de Origen (en adelante CDO's), correspondientes a las declaraciones de mercancías fiscalizadas, no cumplen con los requisitos exigidos para su validez y eficacia legal, el contribuyente obtuvo beneficios fiscales indebidos, en consecuencia, declara firme la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 005/06 de 02/05/06, por concepto de los tributos aduaneros en la suma de UFV's 276.706.- y por Omisión de Pago en la suma de UFV's 161.164.- de acuerdo al siguiente detalle:

Documento Aduanero	Fecha de pago de menos o comisión del ilícito	Tributos aduaneros	Tributo omitido exp. UFV's	Intereses (T.A.P.O. UFV's + 3 puntos)	Monto UFV's
18939505	12/01/2000	GA IVA	22,498 3,361	17,462 2,609	39,961 5,969
19513352	27/03/2000	GA IVA	9,601 1,434	7,050 1,053	16,651 2,487
19513378	27/03/2000	GA IVA	31,529 4,710	23,152 3,459	54,681 8,169
19513393	27/03/2000	GA IVA	953 142	700 105	1,653 247
19694404	19/05/2000	GA IVA	13,569 2,027	9,571 1,430	23,140 3,457
19861305	15/06/2000	GA IVA	23,700 3,540	16,372 2,446	40,072 5,986
199231620	29/06/2000	GA IVA	38,368 5,732	26,217 3,917	64,584 9,649
Total GA + intereses			140,218	100,524	240,742
Total IVA + intereses			20,947	15,017	35,964
* Total GA + IVA + intereses					276,706
Multa por CONTRAVENCIÓN					161,164
TOTAL DEUDA TRIBUTARIA					437,870

Fuente: Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-111/06 (* se agregó casilla del Total GA+IVA+intereses)

1.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

La empresa MAXUS BOLIVIA INC. SUCURSAL BOLIVIA (en adelante MAXUS), representada legalmente por la Sra. Miriam Cecilia Limpias Ortiz, mediante memorial presentado en fecha 25 de agosto de 2006, que cursa a fs. 146-156 del expediente administrativo, se apersonó a esta Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR 111/06, de 01/08/06, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN), manifestando que:

- a) En el marco del párrafo V, del art. 104° del Código Tributario (Ley N° 2492), el proceso de fiscalización se encuentra viciado de nulidad, en vista de que el tiempo transcurrido desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, fue de 19 meses y 17 días calendarios.

Las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones están sujetas a plazos de caducidad, y no a plazos de prescripción. Por lo tanto, una vez producido el vencimiento, la Administración Tributaria no tiene el derecho a determinar la deuda tributaria. La Doctrina Administrativa, expresada por el Tratadista Agustín Gordillo, señala que la primera sanción para los actos administrativos que contienen errores en la forma y que no respetan el debido

proceso, es la nulidad o anulación, generando la correspondiente caducidad del acto administrativo. En consecuencia, la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR 111/06, basada en la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 005/06 de 02/05/06, ha caducado y, por consiguiente, sus efectos jurídicos con el contribuyente son nulos de pleno derecho.

b) La Resolución impugnada vulnera los principios administrativos de Presunción de Inocencia, Legalidad y Presunción de Legitimidad, Seguridad Jurídica, el Debido Proceso y el Principio Fundamental para la administración pública, toda vez que la Administración Aduanera no tomó en cuenta los descargos presentados dentro del proceso administrativo, tampoco consideró el art. 134° de la Ley N° 1990 y el art. 6° del Decreto Supremo N° 27627, dejó transcurrir el plazo legal establecido en el art. 104° del Código Tributario (Ley N° 2492), y emitió Resolución Determinativa sin la debida motivación y congruencia.

c) Los cargos en relación a los Certificados de Origen (CDO's), no tienen sustento legal por las siguientes razones:

- La Administración Aduanera, comparó incorrectamente la fecha de los CDO's con la fecha de las facturas emitidas por SOCOMINTER, por ventas parciales realizadas en zona franca, cuando de acuerdo al inciso g) de las Consideraciones Generales y punto 4 de la sección Aspectos Generales del Procedimiento de Zonas Francas (Documento Verde), emitida en el 2002, los despachos de mercadería fraccionada son al amparo de un único CDO. Asimismo, cabe señalar que dichas facturas guardan relación con la factura emitida por el fabricante y exportador, más aún, si se considera que tanto SOCOMINTER y SIDERCA S.A.I.C. (planta productora), forman parte del grupo empresarial TENARIS S.A.

Esta práctica es válida para gestiones anteriores a la publicación del mencionado Documento Verde, por aplicación del principio de retroactividad, descrito en el art. 150° del Código Tributario (Ley N° 2492), y el art. 162° de la Ley General de Aduanas; sin embargo, en la Vista de Cargo es calificada como una contravención.

- La Administración Aduanera, no consideró que el Décimo Tercer Protocolo Adicional del ACE N° 36, vigente desde marzo del 2002, establece la ampliación de la validez del CDO, cuando la mercancía se encuentre en un

régimen suspensivo, como el de la zona franca, que es una parte del territorio nacional, en el cual las mercaderías introducidas se consideran fuera del territorio aduanero, para efectos tributarios; asimismo, lo expresa el art. 6° del Decreto Supremo N° 27627. Por lo tanto, es indiscutible que el plazo del CDO queda prorrogado para las mercancías que se encuentren en zona franca.

Asimismo, al amparo del inc. h) del art. 7° y art. 32° de la Constitución Política del Estado (CPE), se solicita la aplicación del principio de retroactividad, expresado en el art. 162° de la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990) y el art. 150° del Código Tributario (Ley N° 2492), a las gestiones anteriores a la entrada en vigencia de citado Protocolo.

- El origen de las mercancías no ha sido cuestionado por la Administración Aduanera; en todo caso, sólo observó supuestos defectos formales en la expedición del CO, y los despachos aduaneros en zona franca, efectuados con posterioridad a los 180 días de validez. Al respecto, el CO no constituye el origen por sí mismo, simplemente es una prueba documental de comprobación.

Adicionalmente, es contradictorio que la Administración Aduanera considere para unos casos la factura del productor (SIDERCA S.A.I.C.), y para otros casos la factura de SOCOMINTER.

- d) Se impugna la Vista de Cargo, en vista de que contiene errores de suma, clasificación de UFV's y en la aplicación de la tasa activa de interés, situación que la Administración Aduanera trata de subsanar en el Informe Final.
- e) En cuanto a la calificación de la conducta como Omisión de Pago, descrito en el art. 165° del Código Tributario (Ley N° 2492), dicha conducta fue establecida sin que se demuestren las circunstancias que constituyan conductas o formas manifiestamente "dolosas" para obtener beneficios fiscales, no obstante, sin negar cualquier tipo de responsabilidad, las observaciones encontradas por la Administración Aduanera sólo alcanzan a configurarse en el incumplimiento a un deber formal, conforme al art. 186° de la Ley N° 1990 o al art. 162° del Código Tributario (Ley N° 2492).
- f) De conformidad a lo señalado en el art. 59° del Código Tributario (Ley N° 2492), la gestión 2000, fiscalizada al 31 de marzo de 2000 (debió decir 2006), se

encuentra legalmente prescrita, toda vez que la fiscalización se inició en la gestión 2004.

Por lo expuesto, solicita se dicte resolución revocando en su integridad la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR 111/06, de 01/08/06, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN).

CONSIDERANDO II:

2.1 Auto de admisión

Mediante Auto de fecha 1° de septiembre de 2006, cursante a fs. 157 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por MAXUS, en contra de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN).

CONSIDERANDO III:

3.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN), en fecha 21 de septiembre de 2006, mediante memorial que cursa a fs. 161-164 del expediente administrativo, contestó al Recurso de Alzada interpuesto por MAXUS, negando y desvirtuándolo en todas sus partes, manifestando que:

- a) El procedimiento de fiscalización se realizó de conformidad a lo previsto por el párrafo V, art. 104° del Código Tributario (Ley N° 2492), ya que la Aduana emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 006/05 de 14 de abril de 2005, dentro del plazo establecido por la norma.

Por otra parte, el Código Tributario (Ley N° 2492), y la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341), no estipulan como causal de nulidad el incumplimiento de plazos. Asimismo, la figura de caducidad del acto administrativo, además de no estar contemplada en los arts. 51° y siguientes del Código Tributario, no es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, toda vez que la Ley del Procedimiento Administrativo regula esta figura como un medio de extinción del acto administrativo, en virtud del cual sanciona el incumplimiento del administrado (sujeto pasivo), y no afecta a la administración. En este sentido, no existe causal de nulidad que afecte la legalidad y eficacia del acto administrativo recurrido. En todo caso, el referido incumplimiento podría generar la anulabilidad del acto, cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo, como lo señala el art. 36° de la Ley del Procedimiento Administrativo.

- b) En todas las actuaciones administrativas, la Aduana cumplió con el procedimiento de fiscalización establecido, respetó los derechos del sujeto pasivo y aplicó las normas que regulan los regímenes aduaneros; por lo tanto, ningún derecho constitucional ha sido vulnerado. Asimismo, en resguardo de los derechos del sujeto pasivo, al encontrar vicios de nulidad en la Vista de Cargo, dispuso anular obrados, corrigiendo el procedimiento.
- c) Para acceder al beneficio de la desgravación arancelaria, el CO debe ser válido legalmente, reunir los requisitos y condiciones exigidos para su emisión, conforme a lo señalado en el art. 15°, Anexo 9, del ACE N° 36 (MERCOSUR – BOLIVIA), en la Ley N° 1990 y en el Decreto Supremo N° 25870, no siendo suficiente sólo demostrar el origen de la mercancía, también es necesario probar la validez legal del certificado. Por lo tanto, no se puede pretender que el incumplimiento de éstas regulaciones, sobre la legalidad y validez del documento, sean considerados como simples aspectos formales.

El Recurrente pretende respaldar sus actuaciones en normas legales y administrativas que no se encontraban vigentes al momento de la configuración del hecho generador, ya que los despachos aduaneros observados corresponden a la gestión 2000, y las normas referidas al Documento Verde (Decreto Supremo N° 27627 de 20/09/02), y el Décimo Tercer Protocolo Adicional ACE N° 36 (Decreto Supremo N° 26398 de 17/11/01), entraron en vigencia de manera posterior; por lo tanto, no son aplicables retroactivamente; toda vez que éstos no suprimen ilícitos y no están comprendidos en el alcance de las excepciones del artículo 33° de la Constitución Política del Estado (CPE).

- d) La Administración Aduanera, dentro del proceso de fiscalización posterior, encontró evidencias del delito de Defraudación Aduanera, tipificado en el art. 168° y siguientes de la Ley N° 1990, vigente al momento del hecho; sin embargo, en aplicación del principio de retroactividad contenido en el art. 33° de la CPE y art. 150° de la Ley N° 2492, calificó la conducta del sujeto pasivo en una contravención por Omisión de Pago, descrita en el art. 165° de la norma tributaria vigente.
- e) La Administración Aduanera no perdió la facultad de cobro y determinación de los adeudos tributarios, toda vez, que de acuerdo al párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, para el cómputo de la prescripción es aplicable el plazo de cinco (5) años, contemplado en el art. 22° de la Ley N° 1990.

Sin embargo, éste plazo se interrumpió en septiembre de 2004, con la notificación legal al sujeto pasivo del acto inicial de fiscalización, por mandato del art. 16° del Decreto Supremo N° 25870.

Por lo expuesto, solicita dictar Resolución confirmando en todas sus partes la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-111/06, de 01/08/06.

CONSIDERANDO IV:

4.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de fecha 26 de septiembre de 2006, cursante a fs. 165 del expediente, se sujeta el proceso a término probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose éste Auto al Recurrente y al Recurrido el 4 de octubre de 2006, tal cual consta en las diligencias cursantes a fs. 166 del expediente.

Durante la vigencia del plazo probatorio, la Administración Aduanera, mediante memorial de fecha 17 de octubre de 2006, cursante a fs. 167 del expediente administrativo, ratifica los documentos adjuntos a momento de presentar contestación al Recurso de Alzada, cursantes de fs. 1-213 en el cuerpo I; y de fs. 214-370 en el cuerpo II, del cuaderno de pruebas.

Por su parte, el Recurrente, mediante memorial de fecha 23/10/2006, cursante a fs. 168, ofrece los documentos adjuntos a momento de presentar el Recurso de Alzada, así como ofrece y presenta pruebas documentales cursante en el cuaderno de pruebas de fs. 1-143, del cuerpo I.

Asimismo, ésta Superintendencia Tributaria, mediante notas Cite ST-SCZ-NE-D.S.I. 094/2006 de 27/10/2006, y ST-SCZ-NE-D.S.I. 099/2006 de 15/11/2006, cursante a fs. 172 y 183-184, respectivamente, solicitó a la Administración Aduanera proporcionar en medio magnético los cuadros incluidos en los informes emitidos durante el proceso de fiscalización y los cuadros de liquidación de la deuda tributaria consignado en la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR 111/06, de 01/08/06. Al respecto, la información requerida fue presentada mediante notas ULEZR N° 0709/2006 de 01/11/2006 y GNFGC-DFOFC-839/06 de 20/11/06, cursante a fs. 174 y 199, respectivamente.

4.2 Alegatos

Dentro del término previsto por el parágrafo II del art. 210° de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano), mediante memorial presentado en fecha 13 de noviembre de 2006, cursante a fs. 178-180 del expediente administrativo, el Recurrente no presentó alegatos orales ni escritos, dentro del presente Recurso.

Por su parte, la Administración Aduanera mediante memorial presentado el 9 de noviembre de 2006, cursante a fs. 177 del expediente, dentro del término previsto por Ley, solicitó se fije día y hora para la presentación de alegatos orales. La audiencia fue llevada a cabo el día 16 de noviembre, cuya Acta cursa a fs. 188-197 del expediente administrativo, oportunidad en que reiteró y explicó los argumentos contenidos en su contestación al Recurso de Alzada.

4.3 Relación de los hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

La Administración Aduanera, en fecha 15 de septiembre de 2004, emitió la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 208/2004, de fs. 109 del cuaderno de pruebas (AA), para que el operador MAXUS BOLIVIA INC., presente Declaraciones de Mercancías de Importación (DMI), tramitadas al amparo del ACE N° 36 durante la gestión 2000, debiendo preparar los documentos requeridos hasta el 23 de septiembre de 2004. Al respecto, en fs. 107 del cuaderno de pruebas, consta la diligencia de 17 de septiembre de 2004, mediante la cual se notificó a MAXUS BOLIVIA INC. con la referida orden.

En fecha 28 de septiembre de 2004, a hrs. 09:00 a.m., en instalaciones de la empresa fiscalizada, fue suscrita el Acta de Diligencia N° 1/04 de fs. 105 del cuaderno de pruebas de la Administración Aduanera, en la cual consta que fue puesta a disposición de la comisión fiscalizadora, 16 tomos y 2 carpetas que contienen 68 de las 80 declaraciones; faltando por entregar las declaraciones N° 18939505, 19513352, 19513378, 19694404, 19861305, 19923162, 21109426, 2118552, 21184805, 21265781, 2151768, 23740846, 21184515 y 21184569.

Al respecto, en fecha 05 de octubre de 2004, mediante Acta de Diligencia N° 02/04 de fs. 104, la Administración Aduanera solicitó a MAXUS legalizar fotocopias de las declaraciones requeridas al inicio de la Fiscalización, y procedió a devolver los

originales entregados en primera instancia. Asimismo, solicitó proporcionar en el plazo de dos (2) días, la DMI N° 19513393 y documentos soporte del despacho.

Por su parte MAXUS, mediante carta F&T-1559/04 de 12 de octubre de 2004 cursante a fs. 26, remitió a la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional (AN), fotocopias legalizadas de las declaraciones detalladas en la notificación de Fiscalización de 17/09/2004, conforme al requerimiento de la Administración Aduanera.

En fecha 5 de noviembre de 2004, la Administración Aduanera emitió el Informe Preliminar GNFGC-DFOFC-315/2004, de fs. 134-129, el cual notificó al Recurrente el 15 de noviembre de 2004, según diligencia de fs. 126, para que en el plazo de veinte (20) días calendario presente los descargos que corresponda.

Por su parte, el Recurrente mediante memorial de 1 de diciembre de 2004, cursante a fs. 29, solicitó a la Administración Aduanera la ampliación de diez (10) días al plazo ya otorgado; recibiendo en respuesta, la nota GNFGC-DFOFC-1017/2004 de 07 de diciembre de 2004, cursante a fs. 31, en la cual amplía el plazo de descargos hasta el 15 de diciembre de 2004, impostergablemente.

En fecha 9 de diciembre de 2004, el Recurrente mediante memorial de fs. 190-188, presentó prueba documental de descargo y solicitó a la Administración Aduanera, que en base a los fundamentos legales expresados en su contenido, deje sin efecto el Informe GNFGC-DFOFC-315/2004, de fs. 134-129.

Concluida la Fiscalización, el 23 de diciembre de 2004, la Administración Aduanera mediante el Informe Final GNFGC-DFOFC-408/2004, de fs. 209-203, dispuso mantener las observaciones determinadas en el Informe GNFGC-DFOFC-315/2004, de fs. 134-129; y recomendó la emisión de la Vista de Cargo correspondiente. El referido informe, fue notificado mediante cédula de 28 de febrero de 2005, conforme se evidencia en las diligencias que cursan a fs. 212-210.

La Administración Aduanera, en fecha 14 de abril de 2005, emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 006/05, de fs. 217-214, y notificó mediante cédula de 20 de abril de 2005, según las diligencias que cursan a fs. 222-224.

El Recurrente, en fecha 20 de mayo de 2005, presentó los descargos respectivos mediante memorial de fs. 272-270. A su vez, la Administración Aduanera, en fecha

11 de julio de 2005, emitió el Informe Técnico GRSCZ-F-460/05, de fs. 280-273, concluyendo mantener firme la Vista de Cargo, y la emisión correspondiente de una Resolución Determinativa y Sancionatoria, de conformidad al punto F5 inc. c) de la RD-01-011-04 de 23/03/04.

En fecha 31 de marzo de 2006, la Administración Aduanera emitió la Resolución Administrativa N° AN-GRSGR-006/06, de fs. 282-281, mediante la cual resuelve “(...) *anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 006/05 de 14/04/05 (...)*”, por no consignar el requerimiento de presentación de descargos, exigido como requisito esencial en el art. 18° inc. g) del Decreto Supremo N° 27310, y emitir una nueva Vista de Cargo de acuerdo a las previsiones establecidas por la Ley N° 2492 y su reglamento. Dicho acto fue notificado personalmente al representante legal de MAXUS, el 12 de abril de 2006, según diligencia de fs. 283.

En ese sentido, la Administración Aduanera emitió el 2 de mayo de 2006, la Vista Cargo AN-GRSGR N° 005/06, de fs. 289-286, acto que fue notificado el 3 de mayo de 2006, conforme consta en la diligencia de fs. 290. Por su parte, el Recurrente presentó descargos el 31 de mayo de 2006, mediante memorial de fs. 352-345.

En fecha 27 de julio de 2006, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico GRSCZ-F-664/06, de fs. 358-354, concluyendo mantener firme la Vista de Cargo notificada, y recomendando emitir una Resolución Determinativa.

Finalmente, el 1° de agosto de 2006, la Administración Aduanera emitió la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR-111/06, de fs. 369-359, declarando firme la Vista de Cargo por Omisión de Pago de tributos aduaneros de importación, conforme a lo previsto en los arts. 47° y 165° de la Ley N° 2492, y 42° del Decreto Supremo N° 27310. En fecha 4 de agosto de 2006, fue notificado de manera personal el representante legal de MAXUS, según diligencia de fs. 370.

CONSIDERANDO V:

Analizados los argumentos expuestos en el Recurso de Alzada, en la contestación al Recurso y la normativa pertinente, se establece que:

1. Nulidades

Conforme lo manifestado por el Recurrente, el proceso de fiscalización estaría viciado de nulidad, porque el tiempo transcurrido desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, superaría el plazo legalmente establecido en el art. 104° del Código Tributario (Ley N° 2492). Asimismo, expresa que la Resolución Determinativa estaría viciada de nulidad por efecto de la caducidad, toda vez que la acción para determinar la deuda tributaria y la consiguiente sanción por parte de la Administración Aduanera se encontraría sujeta a plazos de caducidad.

Al respecto, corresponde indicar lo siguiente:

- a) En cuanto a la nulidad por incumplimiento del plazo establecido entre el inicio de fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, previsto en el art. 104° del Código Tributario, se debe tener presente:

Que, en materia procesal, la Disposición Transitoria Segunda del Código Tributario (Ley N° 2492), establece que los procedimientos administrativos iniciados a partir de la vigencia plena del Código (04/11/2003), serán sustanciados y resueltos bajo las normas procesales de la citada norma. En ese sentido, habiendo la Administración Aduanera emitido la Orden de Fiscalización, el 15 de septiembre de 2004, y concluido con la emisión de la Resolución Administrativa impugnada, el proceso de determinación para las gestiones 2001, 2002 y 2003, se halla sujeto a las normas adjetivas de la Ley N° 2492, y las sustantivas de la Ley N° 1340, aplicándose a falta de disposición expresa, supletoriamente la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341), y demás normas en materia administrativa.

Al respecto, la Administración Aduanera en el marco del art. 100° de la Ley N° 2492, tiene debidamente definidas sus facultades de fiscalización, investigación, verificación y control, a través de las cuales hará efectivo el cumplimiento de sus fines como ente recaudador de tributos aduaneros a favor del Estado. En los casos en que, además de ejercer estas facultades la Administración, efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con la Orden de Fiscalización.

En ese sentido, el art. 104° del Código Tributario, expresa que: “(...) a la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente (...)”; conteniendo los requisitos esenciales descritos en el art. 96° del Código Tributario y el art. 18° del Decreto Supremo N° 27310; y una vez vencido el plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular descargos desde la notificación, la Administración Tributaria deberá emitir y notificar la Resolución Determinativa,

dentro del plazo de sesenta (60) días; la cual deberá consignar los requisitos esenciales descritos en el art. 99° del Código Tributario. Por otro lado, "(...) desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo, no podrán transcurrir más de doce (12) meses (...)", y sólo podrá prorrogarse hasta por seis (6) meses más, si amerita el caso.

Respecto de las nulidades en el procedimiento, el art. 55° del Decreto Supremo N° 27113, que reglamenta la Ley N° 2341, aplicable supletoriamente por disposición expresa del art. 74° del Código Tributario, dispone que: "*será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione al interés público (...)*"; y "*los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (...)*", concordante con el inciso c), art. 35° de la Ley N° 2341.

La línea jurisprudencial, generada mediante SC 1262/2004-R de 10/08/04, establece que el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo al derecho al debido proceso sólo "(...) cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión (...) pues no tendría sentido jurídico alguno conceder la tutela y disponer se subsanen dichos defectos procedimentales, cuando al final de ellos se arribará a los mismos resultados a los que ya se arribó mediante la decisión objetada por los errores procesales (...)".

Con relación al plazo, la doctrina lo define como: "(...) el espacio de tiempo que la ley unas veces, el juez en otras o las partes interesadas, fijan para el cumplimiento de determinados hechos jurídicos, generalmente de carácter civil o procesal. Couture lo define como medida de tiempo señalada para la realización de un acto o para la producción de sus efectos jurídicos, dentro de este concepto tiene dos interpretaciones opuestas, por cuanto unas veces sirve para señalar el momento desde el cual una obligación puede ser exigida, y otras para establecer la caducidad de un derecho o su adquisición" (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Ossorio, pág. 770).

Asimismo, Cassagne expresa: "(...) en el ámbito administrativo, la obligatoriedad de los plazos configura un rigorismo procesal, atenuado sólo por dos caracteres propios del sistema: a) la posibilidad de ampliar los plazos (prorrogabilidad) y b) el hecho que los plazos no revistan, en principio, carácter perentorio o fatal (...)". (Cassagne, Juan Carlos; "Derecho administrativo", T. II.; p. 317. Editorial Abeledo-

Perrot, Bs. As. 1994). Sin embargo, el plazo a que se refiere el art. 104° del Código Tributario, si bien debe ser observado por la Administración Aduanera, al ser parte del ordenamiento jurídico vigente; no es evidente que la “no observancia” de dicho plazo genere nulidad, como invoca el Recurrente; en todo caso, conforme al art. 36° de la Ley N° 2341, será considerado como un acto anulable, “*cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo*”.

En materia de nulidades, el Código Tributario vigente, establece expresamente y distingue las siguientes:

- i) Nulidad en la notificación, cuando ésta no cumple las formalidades exigidas para la notificación personal, por cédula, por edicto, por correspondencia postal certificada, tácitamente, masiva y en Secretaría. Al respecto, los arts. 83° al 86° del Código Tributario, disponen que los únicos actos que deben ser notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable o al representante legal son la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, además de aquellos actos que impongan sanciones, decreten la apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios; debidamente ajustada al procedimiento descrito.
- ii) Nulidad en la Vista de Cargo, cuando conforme al art. 96° del Código Tributario, la Administración Tributaria omita o incumpla alguno de los requisitos esenciales previstos en el art. 18° del Decreto Supremo N° 27310, como la fecha, nombre o razón social, número de registro tributario, indicación de tributos y períodos fiscales, liquidación previa de la deuda tributaria y el acto u omisión que se le atribuye al sujeto pasivo, la calificación de la sanción (contravenciones tributarias), requerimiento para la presentación de descargos, conforme al art. 98° del Código Tributario, y la firma, nombre y cargo de la autoridad competente que emita el acto.
- iii) Nulidad en la Resolución Determinativa, cuando su contenido incumple los requisitos esenciales descritos en el art. 99° del Código Tributario, como ser, el lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción, si corresponde, la firma, nombre y cargo de la autoridad competente para su emisión.

Por todo lo expuesto, al no estar prevista en materia tributaria la nulidad por efecto de incumplimiento de un plazo, como expresó el Recurrente, corresponde en aplicación del párrafo II, art. 5° del Código Tributario (Ley N° 2492), indicar que por el *Principio de Especificidad* establecido en la Doctrina, no es posible declarar la nulidad de una actuación, si la misma no está expresamente establecida por Ley, como sucede en el presente caso.

- b) Con referencia a la nulidad de la Resolución Administrativa, por efecto de la caducidad de la acción de la Administración Aduanera, corresponde indicar lo siguiente:

En principio, es importante contextualizar que: *“Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, por cualquier motivo, alguna disposición legal, algún instrumento público o privado o algún acto judicial (...) se puede producir, entre otros motivos, por la prescripción, por el vencimiento del plazo, por falta de uso, por desaparición del documento”* (Manuel Ossorio-Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, pág. 144).

Para la Doctrina, la Caducidad o *“(...) decadencia implica una carga de perentoria observancia de un término, en el cumplimiento de un acto, sea en ejercitar un derecho, por lo general potestativo, (...) con el efecto de que el derecho se pierde si el acto de ejercicio no se cumple dentro de aquel término, o (lo que es lo mismo), si se cumple fuera de aquel término”* (Messineo, T. II, p. 75), cita del Dr. Raúl Romero Sandoval en su libro “Derecho Civil”, pág. 363.

En efecto, la *caducidad* no es más que una figura jurídica relativa a la relación civil (y no tributaria), mediante la cual se pierde un derecho o varios, cuando no son ejercidos por el sujeto activo, dentro del término de perentoria observancia, fijado para el efecto (art. 1514° Código Civil); es decir, que la caducidad puede impedirse únicamente por el cumplimiento del acto de ejercicio del derecho.

En la relación jurídica tributaria, el sujeto activo es el Estado, cuyas facultades (arts. 66° y 100° del Código Tributario), son ejercidas por la Administración Tributaria, observando que dichas facultades (fiscalizar, determinar, verificar, etc.), se efectúen dentro de los plazos de prescripción. Al respecto, el término *facultad*, se refiere a un poder delegado, que significa *“la posibilidad de hacer u omitir algo; en especial, todo aquello que está o prohibido o sancionado por ley”*.

Bajo el Principio de que *“los derechos se ejercen y los deberes se cumplen (...)”*, el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria, son funciones administrativas y no derechos según la concepción civil, en todo caso, son obligaciones impuestas por la Ley, para cumplir el objetivo recaudador del Estado.

En ese contexto, no se puede invocar la nulidad de la Resolución Administrativa por caducidad de la acción de la Administración Aduanera para determinar tributos y sancionar ilícitos; toda vez que en el supuesto de que la Resolución Administrativa hubiera sido emitida fuera del plazo establecido en el art. 99° del Código Tributario, la única “sanción” para la Administración, es la no aplicación de intereses sobre el tributo, determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha Resolución.

Por lo tanto, del análisis realizado se concluye que las nulidades invocadas por el Recurrente, tanto en el proceso de fiscalización como en la Resolución Administrativa, son inexistentes de acuerdo a la normativa tributaria vigente; por lo que corresponde ingresar a analizar el fondo del Recurso de Alzada.

2. Principios Administrativos y Constitucionales presuntamente conculcados

Con referencia a los fundamentos en particular expresados por el Recurrente, y en virtud al punto que antecede, corresponde indicar que en el presente caso, durante la fiscalización y la conclusión del proceso de determinación, los Principios Administrativos y Constitucionales han sido debidamente resguardados, conforme a las previsiones del art. 68° del Código Tributario (Ley N° 2492) y 16° de la CPE.

3. Reparos en relación al CDO

La Administración Aduanera ha realizado una fiscalización a los despachos aduaneros efectuados por el operador Bloque Surubí, que nacionalizan las mercancías amparadas con Certificados de Origen, bajo el marco del Acuerdo de Complementación Económica N° 36 (ACE N° 36), durante las gestiones 2001, 2002 y 2003. En ese sentido, y previo al análisis de fondo del presente Recurso de Alzada, corresponde efectuar una descripción del citado Acuerdo, y la importancia de la aplicación de la normativa que regula la emisión de los CDO's.

El Estado Boliviano y los Gobiernos de los Estados Partes (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay), del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), en el marco del Tratado de

Montevideo de 1980, suscribieron el ACE N° 36, en fecha 17 de diciembre de 1996, el cual fue incorporado al ordenamiento jurídico nacional boliviano mediante el Decreto Supremo N° 24503 de 21/02/97.

Uno de los principales objetivos del mencionado Acuerdo es la conformación de una Zona de Libre Comercio, para lo cual se definió un Programa de desgravación arancelaria gradual a las mercancías originarias de las partes suscribientes, mediante la aplicación de las normas de origen, las cuales son de carácter preferencial y contractual, cuya implementación está supeditada al cumplimiento de las reglas, requisitos y procedimientos estipulados en el Anexo 9 del ACE N° 36.

El objetivo principal de las normas de origen es otorgar la calidad de mercancía originaria a aquellos bienes comercializados entre las partes contratantes, y que se encuentran dentro del Programa de Liberación Comercial, tal como estipula el art. 2° del Anexo 9 del ACE N° 36, que señala expresamente: *“Para acceder al Programa de Liberalización, las mercancías deberán acreditar el cumplimiento del origen, de conformidad a lo dispuesto en el presente Anexo”*. Por lo tanto, los países miembros deben cumplir con lo determinado en el señalado Anexo, el cual no solamente establece las reglas de origen que deben cumplir una mercancía para ser considerada originaria, también norma los procedimientos y requisitos definidos para la emisión del CDO correspondiente.

El art. 10° del Anexo 9 del ACE N° 36, señala que el CDO es el documento indispensable para la comprobación del origen de las mercancías, el cual deberá indicar inequívocamente que la mercancía a la que se refiere es originaria de la Parte Signataria de que se trate, en los términos y disposiciones del Anexo. De esta forma, el citado documento hace plena prueba del origen de la mercancía.

La legislación aduanera nacional, mediante la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990), establece en sus arts. 147°, 148° y 149°, que las normas de origen son disposiciones específicas que se aplican para determinar el origen de las mercancías y los servicios producidos en un determinado territorio aduanero extranjero. Asimismo, en concordancia con el Anexo 9 del ACE N° 36, la legislación nacional señala que la declaración certificada de origen es una prueba documental que permite identificar las mercancías, en la que la autoridad o el organismo competente certifica expresamente que las mercancías a que se refiere el certificado son originarias de un país determinado. Por tanto, este documento se constituye en un requisito indispensable para la aplicación de las preferencias arancelarias.

Adicionalmente, el art. 266° del Decreto Supremo N° 25870 de 11/08/00, establece que: *“las mercancías son originarias del país donde han sido producidas o fabricadas, circunstancia que se probará mediante la presentación del certificado correspondiente expedido por la autoridad o la entidad habilitada para el efecto, en el país exportador. En la importación de mercancías sujetas al cumplimiento de normas de origen, el importador deberá acreditar el origen de las mismas ante la Aduana Nacional, de acuerdo a los requisitos y exigencias que establezcan en la normativa aplicable en virtud a convenios y acuerdos internacionales ratificados por Bolivia”*.

Por su parte, el art. 267° del mismo cuerpo legal, señala que el Despachante de Aduana comprobará que el certificado de origen corresponde a la factura comercial y el plazo de validez del mismo, y que verificará el contenido y las firmas autorizadas de esta prueba documental, sin perjuicio de la fiscalización posterior.

Finalmente, el art. 268° del citado Decreto Supremo, estipula que: *“las mercancías extranjeras originarias y procedentes de los países con los cuales Bolivia ha suscrito Acuerdos o Tratados de Integración Económica relativas a programas de liberación, que ingresen a las zonas francas comerciales ubicadas en territorio nacional, **se sujetarán a la reglamentación establecida por dichos Acuerdos de Integración Económica**, manteniendo el origen de dichas mercancías cuando corresponda, previo cumplimiento de los requisitos contemplados en las normas de origen de las mercancías, para la aplicación de las correspondientes preferencias arancelarias”* (las negrillas son nuestras).

Considerando la normativa citada precedentemente, se realiza el siguiente análisis sobre las observaciones efectuadas en la fiscalización y sobre los argumentos presentados por el Recurrente en su Recurso de Alzada:

a) Emisión del CDO con antelación a la Factura Comercial

El Recurrente afirma que la Administración Aduanera efectuó una incorrecta comparación de documentos (facturas comerciales emitidas por Socominter y CDO's) y solicita la aplicación retroactiva del “Documento Verde”. Por su parte, la Administración Aduanera observó los Certificados de Origen de las DMI's N° 18939505, 19513352, 19513378, 19513393, 19694404, 19861305 y 19923162, que habrían sido emitidos con antelación a la factura comercial.

Al respecto, debido a que el origen de las mercaderías, importadas a territorio nacional las hacen susceptibles de las desgravaciones arancelarias, la factura comercial se convierte en un documento indispensable para establecer la validez del CDO, ya que por un lado la fecha consignada en la factura comercial determina el plazo en el cual pueden ser expedidos los CDO's (Art. 15º del Anexo 9, del ACE Nº 36) y, por otro, la descripción de las mercancías en el citado documento debe coincidir con el consignado en el CDO (art. 14º del Anexo 9 del ACE Nº 36).

De acuerdo al inciso g) del art. 1º del D. S. Nº 23565, que establece que: "(...) *Las mercaderías, bienes de capital, bienes de consumo, materias primas, materiales de construcción que se importan de zonas francas comerciales a territorio aduanero nacional, pagarán todos los gravámenes e impuestos de Ley, como si fuera importación desde terceros países*", la importación a territorio aduanero nacional de mercadería desde zonas francas comerciales se efectuará de conformidad con el procedimiento para el despacho de mercancías, establecido en el ordenamiento jurídico para tales efectos. De esta manera, la formalización del despacho aduanero se realizará con la presentación de la respectiva declaración de mercancías y los documentos de soporte pertinentes, entre ellos, la factura comercial, definida en el inciso b) del art. 111º del Decreto Supremo Nº 25870.

La Administración Aduanera ha señalado, en la Resolución impugnada, que tanto en el despacho aduanero como en la presentación de descargos a la fiscalización, en sus diferentes etapas, presentaron como documentación soporte y de descargo facturas comerciales emitidas por Socominter en zona franca, que no corresponden a la factura que está consignada en el CDO.

Al efectuar la compulsas del expediente, se evidencia en el Acta de Diligencia Nº 02/04, cursante a fs. 104 del cuaderno de pruebas, que la Administración Aduanera solicitó la presentación de las declaraciones de Mercaderías observadas, y que el Recurrente presentó las mismas acompañando como documentos soportes, los siguientes: Factura Comercial emitida por Socominter en Zona franca, Certificados de Origen, Carta de Porte, Parte de Recepción, Declaración Jurada del Valor en Aduanas, Certificado de Inspección sin Discrepancia, entre otros, sin embargo, no se evidencia en las carpetas de pruebas presentadas por la Administración Aduanera, la factura comercial consignada en el rubro 7 del Certificado de Origen.

Asimismo, se observa que la Administración Recurrída procedió a cotejar las fechas de las facturas comerciales entregadas por el Recurrente, con la fecha de emisión

de los CDO's, obteniendo como resultado que los Certificados de Origen habrían sido emitidos antes de las facturas comerciales presentadas como soporte a las declaraciones de Mercaderías, y que los dio a conocer mediante Informe GNFGC-DFOFC-315/2004, cursante a fs. 129-134 del cuaderno de pruebas.

El Recurrente argumenta, que la Administración Aduanera efectuó una incorrecta comparación de documentos (entre las facturas comerciales emitidas por Socominter y los CDO's), y que debería considerar el procedimiento establecido por el "Documento Verde", cuando hace mención a las ventas fraccionadas.

Al respecto, el "Documento Verde", fue implementado mediante RD 02-021-02, en fecha 20 de septiembre de 2002, y las declaraciones objeto de la fiscalización fueron tramitadas antes de la publicación del mencionado documento. Consecuentemente, no corresponde aplicar una disposición que no estaba vigente en el momento del despacho aduanero, toda vez que las acciones realizadas durante la vigencia de una norma se rigen por esa legislación. En ese sentido, por disposición de los art. 33º que establece la irretroactividad de las normas y el art. 81º de la CPE, que señala que la Ley es obligatoria desde el día de su publicación, no se aplica lo determinado por el citado documento a las declaraciones de importación fiscalizadas.

En lo que se refiere a la comparación de documentos efectuada por la Administración Aduanera, se evidencia que el Recurrente presentó en el trámite del despacho aduanero, así como en el período de fiscalización, como prueba documental que respalda el origen de las mercancías importadas por las declaraciones de mercadería objetadas, la factura comercial emitida por Socominter en zona franca y el CDO. Así lo demuestra la Administración Recurrída en la Resolución impugnada, y se refrenda en ésta instancia con la compulsión del expediente, que evidencia la existencia de éste documento (factura comercial emitida por Socominter en zona franca), como único elemento con el cual la Administración Aduanera pudo establecer la validez y vigencia del certificado de origen. Mas aún, si se considera lo establecido por el art. 267º del Reglamento de la Ley General de Aduanas, que hace mención a aquellos casos en los cuales se requiere probar el origen de la mercancía, el Despachante de Aduana debió verificar que el certificado de origen corresponda a la factura comercial.

Por otra parte, considerando que la Resolución impugnada establece que los citados documentos fueron los únicos elementos presentados para probar la vigencia del certificado en todas las etapas (despacho y fiscalización),

correspondía, conforme a la carga de la prueba establecido en el art. 76º del Código Tributario (Ley Nº 2492), el cual indica: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos **deberá probar los hechos constitutivos** de los mismos” (el subrayado es nuestro), que el Recurrente presente en esta instancia, mayores elementos de prueba que desvirtúen las aseveraciones de la Administración Aduanera; situación que no ocurrió.

Por lo tanto, corresponde a esta instancia confirmar las observaciones efectuadas por la Administración Aduanera, referentes al reparo efectuado a las 7 declaraciones de mercancías.

b) Validez del CDO mayor a 180 días.

El Recurrente afirma expresamente que: “4 DMI’s además de tener la observación de la emisión del CDO antes de la factura comercial, han sido observadas por tener el CDO vencido el plazo de 180 días”, cuando correspondería prorrogar éste plazo por el tiempo en que la mercancía se encuentre en un régimen suspensivo, como se señala en el Décimo Tercer Protocolo Adicional del ACE Nº 36, y solicita la aplicación retroactiva del citado Protocolo.

Sin embargo, cabe señalar que tanto los informes emitidos por la Administración Aduanera, la Vista de Cargo y la Resolución impugnada, señalan que: “(...) las declaraciones de mercancías de importación Nº 18939505, 19513352, 19513378 y 19513393, fueron tramitadas con certificados de origen vencido el plazo de 180 (...)” días de vigencia establecido por el Primer Párrafo del art. 15º del Anexo 9 del ACE Nº 36.

Al respecto, el inc. a) del art. 134º de la Ley Nº 1990, define a la zona franca como una parte del territorio nacional, que por el Principio de Segregación Tributaria, la mercancía introducida en sus predios, será considerada fuera del territorio aduanero para efectos tributarios, lo cual no implica la pérdida de su origen, tal cual lo determina el art. 268º del Decreto Supremo Nº 25870.

A su vez, los arts. 267º y 268º del D.S. Nº 25870, establecen que para aplicar preferencias arancelarias, a una mercancía ingresada a zona franca proveniente de un país miembro del Acuerdo (ACE Nº 36), éstas se someterán al despacho aduanero dentro del plazo de validez del CDO correspondiente manteniendo su origen. En el presente caso, el art. 15º del Anexo 9 del ACE Nº 36 señala que el

plazo de validez de este documento es de ciento ochenta (180) días, contados a partir de su emisión por la entidad autorizada.

Sin embargo, desde el 19 de marzo de 2002, que entró en vigencia el Décimotercer Protocolo Adicional del ACE N° 36 (introducido mediante Decreto Supremo N° 26398 de 17/11/2001), el plazo de validez del CDO (aún vigente), fue prorrogado por el tiempo en que la mercancía permanezca en un régimen suspensivo de tributos. En relación a esta norma, el Recurrente solicita la aplicación retroactiva para las gestiones anteriores a la entrada en vigencia del citado Protocolo, por lo cual corresponde indicar lo siguiente:

Por el Principio Constitucional consagrado en el art. 33° de la CPE, “(...) *La Ley sólo dispone para lo venidero, y no tiene efecto retroactivo (...)*”, a excepción de ciertos casos en que puede aplicarse la retroactividad de algunas leyes (materia penal y social); como es el caso de ilícitos tributarios, en el cual rige el principio del “*tempus comici delicti*”; es decir que rige la ley vigente al momento de ocurrida o materializada la conducta contraventora o delictiva. En la doctrina tributaria en especial, la retroactividad de las leyes surge respecto a las relaciones jurídicas que nacieron durante la vigencia de una Ley y cuyos efectos se prolongan durante la vigencia de una nueva Ley que modifica la anterior.

Asimismo, el Título IV de la Ley N° 2492 del Código Tributario, referido a Ilícitos Tributarios (art. 150°), permite la retroactividad de la norma tributaria sólo cuando se trate de aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el art. 33° de la CPE; es decir que se refieran al poder punitivo y sancionador del Estado. Así ha fallado el Tribunal Constitucional, a través de la SC N° 0125/2004-R.

Sin embargo, el Décimo Tercer Protocolo Adicional del ACE N° 36, estipula la prórroga al plazo de validez del CDO (180 días) contenido en el art. 15° del Anexo 9, y no contempla normas relativas a ilícitos tributarios, como tampoco a la aplicación de sanciones. Por tanto, al no estar incluidos en el alcance del art. 33° de la CPE, por efecto del art. 150° del Código Tributario (Ley N° 2492), corresponde indicar que el Protocolo mencionado se refiere a normas de origen del ACE N° 36, y no al régimen sancionatorio en el ámbito penal. En consecuencia, no corresponde aplicar la retroactividad del citado Protocolo, tal como argumenta el Recurrente.

De la compulsa del expediente, se ha evidenciado que las fechas de emisión de los CDO's, que respaldan las 4 declaraciones tramitadas durante la gestión 2000, ahora observadas, han superado el plazo de 180 días de validez, al momento en que se efectuó el pago de los tributos aduaneros; es decir las fechas de las DMI's. En este sentido, el plazo de validez de éstos Certificados de Origen, no pueden beneficiarse de la prórroga establecida del referido Protocolo Adicional, toda vez que la referida norma es posterior a los despachos observados, y no contempla normas relativas a ilícitos tributarios, como tampoco a la aplicación de sanciones.

Por lo tanto, al cotejar las fechas de los CDO's, con las fechas de los documentos de Transporte Internacional por Ferrocarril, se evidencia que los CDO's no fueron emitidos dentro del plazo establecido por la normativa, es decir, dentro de los 10 días siguientes al embarque definitivo, por lo que corresponde confirmar el reparo realizado por la Administración Aduanera.

4. Errores aritméticos

El Recurrente, argumenta que la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 005/06 de 02/05/06 contiene errores en las sumas, en la clasificación de UFV's y en la aplicación de la tasa activa de interés.

Al respecto, de la compulsa de los papeles de trabajo que acompañan a la Vista de Cargo y a la Resolución impugnada, cursantes a fs. 192 del cuaderno de pruebas, se ha evidenciado que la Administración Aduanera, en la determinación del mantenimiento de valor del tributo omitido, realizado al 24 de diciembre de 2004, ha aplicado incorrectamente el tipo de cambio correspondiente a las UFV's, es decir, aplicó tipos de cambio que no estaban vigentes a la fecha de efectuar el cálculo.

Asimismo, se comprueba que los intereses fueron calculados utilizando la fórmula establecida por el art. 47° del actual Código Tributario (Ley N° 2492), cuando lo correcto era calcularlos de acuerdo a la Ley N° 1340, normativa que estaba vigente en el momento del acaecimiento del hecho generador. Por lo tanto, corresponde que esta instancia, realice la reliquidación de la deuda tributaria considerando las UFV's que correspondan a la fecha del despacho, para el mantenimiento de valor, y aplicando la tasa de interés de acuerdo a la normativa legal correspondiente.

5. Calificación de la conducta

En cuanto a la calificación de la conducta como Omisión de Pago, descrita en el art. 165° del Código Tributario (Ley N° 2492), el Recurrente manifiesta que dicha conducta

fue establecida sin que se demuestren las circunstancias que constituyan conductas o formas manifiestamente “dolosas” para obtener beneficios fiscales, y que, sin negar cualquier tipo de responsabilidad, las observaciones encontradas por la Administración Aduanera sólo alcanzan a configurarse en el incumplimiento a un deber formal, conforme al art. 186° de la Ley N° 1990 o al art. 162° del Código Tributario (Ley N° 2492).

Al respecto, al haberse evidenciado que MAXUS pagó de menos los tributos a los que estaba obligado, corresponde resolver si la Administración Aduanera calificó correctamente la conducta del Recurrente, en este sentido, de acuerdo a las reglas jurídicas que establecen la aplicación de las normas en el tiempo, la primera señala que las normas en materia procesal se rigen por el “tempus regit actum”, en cambio la aplicación de las normas sustantivas, por el “tempus commissi delicti”, es decir, la Ley que estaba vigente a momento de la comisión del ilícito tributario. En consecuencia, correspondía que se sancione al Recurrente por el delito de defraudación aduanera contemplado en el art. 168° de la Ley N° 1990, vigente al momento de la comisión del ilícito, el cual establece como sanciones el pago de una multa del doscientos por ciento (200%), de los tributos aduaneros defraudados y privación de libertad de uno a tres años.

Sin embargo, el art. 33° de la Constitución Política del Estado dispone: *“La Ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente.”*

Siguiendo este lineamiento constitucional, el art. 150° del Código Tributario enuncia: *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”* (el subrayado es nuestro).

En conclusión, por la excepción del principio de irretroactividad de la Ley, contenido en el art. 33° de la Constitución Política del Estado y el art. 150° del Código Tributario, la Administración Aduanera calificó de forma correcta la conducta de MAXUS como Omisión de Pago, de acuerdo a lo establecido por el art. 165° del Código Tributario, el cual establece que quién por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, u obtenga indebidamente beneficios, será sancionado con el cien por ciento (100%), del monto calculado para la deuda tributaria, toda vez que la norma vigente al momento de la comisión del ilícito (Ley N° 1990), era más gravosa.

6. Prescripción

Referente a la determinación de adeudos tributarios efectuada por la Administración Aduanera, corresponde a reparos efectuados al Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), respecto a las declaraciones emitidas en los períodos de enero a junio del 2000. En este sentido, el Recurrente al momento de interponer el Recurso de Alzada, manifiesta que de conformidad a lo señalado en el art. 59° del Código Tributario (Ley N° 2492), las gestiones fiscalizadas al 31 de marzo de 2000 (debió decir 2006), estarían legalmente prescritas, toda vez que la fiscalización se inició en la gestión 2004.

Al respecto, corresponde señalar que el último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento al Código Tributario (Decreto Supremo N° 27310), dispone que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492, se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 y la Ley N° 1990.

Asimismo, el art. 22° de la Ley N° 1990, dispone que la prescripción de los impuestos internos aplicables a la importación, en este caso IVA, se regirá por lo establecido en el Código Tributario (Ley N° 1340), y que la prescripción del pago de las obligaciones aduaneras podrá ser interrumpida mediante notificación de la Aduana Nacional al sujeto pasivo. El art. 16° del Decreto Supremo N° 25870, que reglamenta el artículo mencionado anteriormente, señala que la interrupción de la prescripción se realizará mediante la notificación legal al sujeto pasivo con la liquidación respectiva o el acto inicial de fiscalización efectuado por la Administración Aduanera.

Respecto a los impuestos internos, el art. 54° de la Ley N° 1340 (Código Tributario Abrogado), preceptúa que el curso de la prescripción se interrumpe por la determinación del tributo, sea ésta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva.

Por lo expuesto, en el presente caso, al ser la determinación de adeudos tributarios resultado de hechos generadores ocurridos antes de la entrada en vigor de la Ley N° 2492, corresponde que la prescripción e interrupción del GA sea resuelta a través de la Ley N° 1990, al ser un tributo aduanero, y la prescripción, interrupción y suspensión del IVA, por medio de la Ley N° 1340, al ser un tributo interno aplicable a importaciones.

De la misma forma se ha pronunciado el Tribunal Constitucional de Bolivia, en la Sentencia Constitucional 1362/2004-R de 17/08/04, en la cual los Magistrados han señalado que: *“(...) En síntesis, se puede decir que la prescripción es una figura jurídica a través de la cual se adquieren derechos-prescripción adquisitiva- o se liberan obligaciones -prescripción liberatoria- por el transcurso del tiempo determinado específicamente en la norma que se trate. Consiguientemente, la disposición que señala el término de prescripción liberatoria en concreto, para aplicarse a cualquier materia o ámbito, es la que se encuentra vigente al momento de nacer el derecho a reclamar el cumplimiento de la obligación correspondiente pues es a partir de ese momento que comienza a computarse el citado plazo. Es decir que la norma aplicable es aquella vigente a tiempo de surgir el derecho a exigir que una obligación sea honrada, por cuanto la fijación de un término de prescripción no constituye una norma procedimental para que se aplique la vigente al momento de iniciar el proceso respectivo (...).”*

Respecto al GA, la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990), en su art. 22º preceptúa: *“La acción de la administración aduanera para determinar los gravámenes y deudas aduaneras, exigir su pago, comprobar los pagos, efectuar rectificaciones o ajustes, aplicar actualizaciones, intereses, recargos y sanciones, prescribirá en el término de cinco (5) años computables a partir del día en que se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria aduanera. La prescripción de los impuestos internos se regirá por lo establecido en el Código Tributario (...).”*

A su vez, el Reglamento a la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 25870), en su art. 16º establece: *“El plazo para la prescripción del cobro de tributos aduaneros, se interrumpe mediante la notificación legal al sujeto pasivo con la liquidación respectiva o el acto inicial de fiscalización efectuado por la administración aduanera. El nuevo plazo de prescripción se computará a partir del día siguiente de producida la interrupción (...).”* (el subrayado es nuestro).

De conformidad a la normativa citada, se establece que al ser las declaraciones correspondientes a los períodos de enero a junio del año 2000, y haberse notificado al Recurrente con la Orden de Fiscalización el 17 de septiembre de 2004, según consta a fs. 105, del cuaderno de pruebas, antes que se cumplan los cinco años establecidos en la norma, se ha interrumpido la prescripción para la determinación del GA, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 22º de la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990), y el art. 16º del Reglamento a la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 25870), por lo cual, el adeudo tributario determinado para este tributo no se encuentra prescrito.

Respecto al IVA, el Código Tributario (Ley N° 1340), en su art. 52º, norma que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años.

El art. 53º del citado cuerpo de leyes, dispone: *“El término se contará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador. Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo.”*

Asimismo, el art. 54º de la Ley N° 1340 (Código Tributario Abrogado), señala que el curso de la prescripción se interrumpe: *“Por la determinación del tributo sea esta efectuada por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva (...). Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término de un nuevo período a partir del 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción”* (el subrayado es nuestro).

De igual manera, el art. 55º de la Ley N° 1340 (Código Tributario Abrogado) preceptúa: *“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 tres meses después de la misma, mediar o no resolución definitiva de la Administración sobre los mismos”* (el subrayado es nuestro).

En la compulsada del expediente, se ha evidenciado que el Recurrente interpuso peticiones ante la Administración Aduanera en fechas 1ro. de diciembre de 2004, cursante a fs. 29 del cuaderno de pruebas; 9 de diciembre de 2004, cursante a fs. 188-190; 20 de mayo de 2005, cursante a fs. 270-272 del cuaderno de pruebas y 31 de mayo de 2006, cursante a fs. 345-352 del cuaderno de pruebas.

De acuerdo a los antecedentes expuestos, al haber interpuesto MAXUS peticiones ante la Administración Aduanera, en fechas 1ro. de diciembre de 2004, 9 de diciembre de 2004, 20 de mayo de 2005 y 31 de mayo de 2006, se establece que de acuerdo al art. 55º de la Ley N° 1340 (Código Tributario Abrogado), cada petición suspende la prescripción por tres meses, sin embargo, al suspender el primer memorial citado anteriormente la prescripción desde el 1ro. de diciembre de 2004 hasta el 1ro. de marzo de 2005, y haberse presentado un memorial en fecha 9 de diciembre de 2004, este segundo memorial no surte efecto de suspensión, por que el plazo de la

prescripción ya se encontraba suspendido en ese momento, no pudiendo suspenderse algo que ya estaba suspendido.

Respecto a la petición presentada en fecha 20 de mayo de 2005, la misma no tiene efecto suspensivo, debido a que la Administración Aduanera mediante Resolución Administrativa N° AN-GRSGR-006/06 de 31 de marzo de 2006, cursante a fs. 281-282, resolvió anular obrados hasta la Vista de Cargo AN-GRSGR N° 006/05 de 14/04/05, es decir, que el citado memorial también quedó sin efecto, toda vez que el mismo fue presentado como descargo a la Vista de Cargo anulada.

Por último, el memorial de petición presentado en fecha 31 de mayo de 2006, tampoco tiene efecto suspensivo de la prescripción, toda vez que el mismo ha sido presentado cuando el plazo para determinar tributos internos por parte de la Administración Aduanera ya estaba prescrito, teniéndose en cuenta que de todos los memoriales presentados por MAXUS, únicamente el memorial presentado en fecha 1ro. de diciembre de 2004 suspendió la prescripción, por ende, ésta se amplió hasta el mes de marzo de 2006.

Considerando que de todas las peticiones presentadas por MAXUS, solo una suspendió por tres meses la prescripción de la obligación tributaria, es decir, que el plazo para la determinación del IVA de las DMI's fiscalizadas, correspondientes a los períodos de enero a junio del año 2000, que tendría que haber sido efectuada hasta diciembre de 2005, se amplió hasta el mes de marzo de 2006, por lo que la Administración Aduanera al haber emitido la Resolución Determinativa impugnada el 1ro. de agosto de 2006, y haberla notificado en fecha 4 de agosto de 2006, según consta a fs. 359-370 del cuaderno de pruebas, ha actuado fuera del plazo establecido por Ley, por ende, la facultad de la Administración Aduanera para determinar un adeudo tributario concerniente al IVA ha quedado prescrita.

Por lo tanto, de toda la normativa citada y los argumentos expuestos, con relación a las DMI's fiscalizadas, se desestima la solicitud de prescripción del cobro de adeudos tributarios respecto al GA, confirmándose la determinación efectuada por la Administración Aduanera, en cambio, con referencia al IVA es procedente la demanda de prescripción solicitada por el Recurrente, quedando liberado por el transcurso del tiempo, de la determinación efectuada por la Administración Aduanera, en el monto de Bs. 17.298.-, por concepto de tributo omitido.

Por lo expuesto anteriormente, se procedió a recalcular el monto establecido en la Resolución Determinativa N° AN- GRSGR- 111/06 de 01/08/06, a la fecha de la emisión de

la Resolución impugnada. Consecuentemente, se modifica el tributo omitido de Bs. 133,090.- a Bs. 115,792.-, resultando un total de la obligación tributaria, que incluye tributo omitido, accesorios y sanción a Bs. 431,806.-, equivalentes a UFV's 368,435.-, según liquidación siguiente:

N° DMI	FECHA DE PAGO DE MENOS	TRIBUT O	T/C A LA FECHA DEL LA DMI	TRIBUT O OMITIDO EXPRES ADO EN BS.	TRIBUT O EN UFV'S al 26/12/200 2	TRIBUT O OMITIDO ACTUAL. EN Bs. al 01/08/06	INTERES EN APLICACIÓN DE LA LEY N° 1340	MULTA POR CONTRAV. POR OMISION DE PAGO	DEUDA TRIBUTARI A EXPRESAD A EN Bs.	DEUDA TRIBUTARI A EXPRESAD O EN UFV'S
18939505	12/01/00	GA	6,01	18.242,00	22.490,21	26.359	17.345,88	26.358,52	70.062,93	59.780,65
19513352	27/03/00	GA	6,09	7.888,00	9.597,21	11.248	7.169,99	11.247,93	29.665,86	25.312,16
19513378	27/03/00	GA	6,09	25.904,00	31.517,01	36.938	23.546,09	36.937,93	97.421,95	83.124,53
19513393	27/03/00	GA	6,09	783,00	952,66	1.117	711,73	1.116,52	2.944,77	2.512,60
19694404	19/05/00	GA	6,15	11.258,00	13.563,81	15.897	9.901,71	15.896,78	41.695,27	35.576,17
19861305	15/06/00	GA	6,17	19.728,00	23.691,54	27.766	17.088,89	27.766,49	72.621,86	61.964,05
19923162	29/06/00	GA	6,18	31.989,00	38.353,73	44.951	27.491,77	44.950,57	117.392,92	100.164,61
Total				115.792	140.166	164.275	103.256	164.275	431.806	368.435

POR TANTO:

El suscrito Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132° y 140° inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), de 4 de agosto de 2003:

RESUELVE:

PRIMERO: REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Determinativa N° AN-GRSGR 111/06, de fecha 1° de agosto de 2006, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN), determinándose nuevamente el adeudo tributario; el cual asciende a **Bs. 431,806.-** (CUATROCIENTOS TREINTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SEIS BOLIVIANOS), de acuerdo a la nueva liquidación efectuada adjunta en anexo I, y conforme a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico – Jurídicos.

SEGUNDO: En cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 140° inciso c) del Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 4 de agosto de 2003, remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución al Superintendente Tributario General.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

JZN/sfm/adl/eds/lmp
STR-SCZ/N° 0010/2007